جامعة الشرق الأوسط
MIDDLE EAST UNIVERSITY

# تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت

## المبررات والمبادئ ، والمعوقات

**إعـداد**

**حمد فهد دعسان المطيري**

**إشراف**

**الأستاذ الدكتور**

**محمد عطيه مطر**

**قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة**

**قسم المحاسبة**

**كليـة الأعمال**

**جامعة الشرق الأوسط**

**ديسمبر** / 2010 **م**

# تفويض

أنا الموقع أدناه "حمد فهد دعسان المطيري" أفوض جامعة الشرق الأوسط بتزويد نسخ من رسالتي للمكتبات الجامعية أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص المعنية بالأبحاث والدراسات العلمية عند طلبها.

الاسم: حمد فهد دعسان المطيري

التوقيع:

التاريخ: / 12 / 2010 م

# قرار لجنة المناقشة

**نوقشت هذه الرسالة وهي بعنوان:**

تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت: المبررات والمبادئ والمعوقات

**وأجيزت بتاريخ** 20 / 12 / 2010 م

| أعضاء لجنة المناقشة | | الجامعة | التوقيع |
| --- | --- | --- | --- |
| **الأستاذ الدكتور** محمد عطيه مطر | **رئيساً ومشرفاً** | الشرق الأوسط | ........................ |
| **الأستاذ الدكتور** عبد الناصر ابراهيم نور | **عضواً** | الشرق الأوسط | ........................ |
| **الدكتور** خليل عواد أبو حشيش | **عضواً خارجياً** | البترا | ........................ |

# شكر وتقدير

الحمد لله تعالى كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم قدرته وسلطانه، الذي ألهمني الطموح والصبر وسدد خطاي، بأن منّ عليّ بإتمام هذه الرسالة، ومنّ علي بفضله ونعمه التي لا أحصيها، والصلاة والسلام على من لا نبي بعده سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم وعلى آله وصحبه أجمعين، وبعد:

أتوجه بعميق وخالص الشكر والتقدير لأستاذي الفاضل الأستاذ الدكتور محمد مطر، حيث كان لتفضله بالإشراف على هذه الرسالة أكبر الأثر في إثرائها بأفكاره النيره، ومعلوماته القيمة، فلم يبخل بجهده أو نصائحه، وكان مثالاً للعلماء المتواضعين في توجيهاته وتشجيعه المتواصل، جزاه الله عني وعن زملائي خير الجزاء.

كما أتقدم بالشكر والاحترام والتقدير للسادة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الموقرين على ما بذلوه من جهد في قراءة رسالتي المتواضعة، وعلى ما أبدوه من مقترحات قيمة بما يثري الرسالة.

كما أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى جامعتي الموقرة جامعة الشرق الأوسط، ممثلة بمسؤوليها وأعضاء الهيئة التدريسية فيها.

ولا يفوتني أن أتوجه بالشكر والتقدير إلى كل من قدم لي المساعدة أو ساهم في إبداء النصح والمشورة في مسيرتي العملية ، فجزاهم الله عني خيراً.

**الباحث**

# الإهداء

**إلى .........**

**عائلتي الكريمة ...........**

**أصدقائي ..................**

**وكل من ساعدني في إنجاز هذا العمل المتواضع .............**

**الباحث**

# قائمة المحتويات

# قائمة المحتويات

# قائمة المحتويات

# قائمة الجداول

# قائمة الجداول

# قائمة الملاحق

# تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت

## المبررات والمبادئ والمعوقات

**إعـداد**

**حمد فهد دعسان المطيري**

**إشـراف**

**الأستاذ الدكتور**

**محمد عطيه مطر**

## الملخص باللغة العربية

هدفت الدراسة إلى الكشف عن مدى تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت، ومبررات ومبادئ ومعوقات التطبيق.

ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتصميم استبانة تكونت من (25) فقرة وذلك لجمع المعلومات الأولية من عينة الدراسة. وفي ضوء ذلك جرى جمع وتحليل البيانات واختبار الفرضيات باستخدام الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package For Social Sciences (SPSS). تكونت عينة الدراسة من 60 مديرا مالياً بالإضافة إلى 23 وسيطاً مالياً و 60 مدققاً خارجياً من المكاتب التي تتولى تدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت.

وتم استخدام العديد من الأساليب الاحصائية الوصفية كالمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية بالإضافة إلى كل من: اختبار T للعينة الواحدة وتحليل التباين الأحادي One Way ANOVA واختبار Scheffee وبعد إجراء عملية التحليل لبيانات الدراسة وفرضياتها توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج كان أهمها:

1. أن تأييد عينة الدراسة لمبررات تطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت هي بشكل عام متوسطة. أما على مستوى الفئات المشمولة في عينة الدراسة فقد كانت فئة المديرين الماليين هي الأكثر تأييداً في حين كانت فئة المدققين الخارجيين هي الأقل تأييداً.
2. أن تأييد عينة الدراسة للمبادئ والقواعد التي تحكم تطبيق النظام هو بشكل عام مرتفع. أما على مستوى الفئات المشمولة في عينة الدراسة فقد كانت فئة المديرين الماليين هي الأكثر تأييداً، في حين كانت فئة المدققين الخارجيين هي الأقل تأييداً.
3. ترى عينة الدراسة بأن المعوقات التي تحول دون تطبيق هذا النظام في الشركات المساهمة في دولة الكويت هي بشكل عام مرتفعة. أما على مستوى الفئات المشمولة في عينة الدراسة فقد كانت فئة المديرين الماليين هي الأكثر تأييداً، في حين كانت فئة المدققين الخارجيين هي الأقل تأييداً.
4. وجود فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر الفئات المشمولة في عينة الدراسة (المديرين الماليين ؛ مدققي الحسابات الخارجيين ؛ والوسطاء الماليين في سوق الأوراق المالية) حول كل من مبررات الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت بتطبيق نظام محاسبة

الموارد البشرية ؛ وواقعية المبادئ والقواعد التي يمكن الإسترشاد بها في تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية؛ وطبيعة المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية

وقد أوصت الدراسة بما يلي:

1. تشجيع الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت على تطبيق نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية في الشركة لما يوفره من معلومات مناسبة عن تكلفة ونوعية تلك الموارد يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية المنشورة لتلك الشركات.
2. استخدام أسلوب التكلفة التاريخية في قياس تكلفة الموارد البشرية للشركة.

# ABSTRACT

## The Application of Human Resource Accounting Systems in Kuwaiti Public Shareholding Compaines

Justifications; Principles and Obstacles

***Prepared by:***

Hamad Fahad Daasan AL-Mutari

***Supervised by:***

Prof. Mohammed Matar

The study aimed to revealing the Extent of Application Human Resource Accounting Systems in Kuwaiti Public Shareholding Compaines and the Application Justifications; Principles and Obstacles

In order to achieve the objectives of the study, the researcher designed a questionnaire consisting of 25 paragraphs to gather the study sample primary information. The statistical package for social sciences (SPSS) program was used to analyze the data and examine the hypotheses. The study sample consists of (60) financial managers, (60) Financial Broker, (23) External Auditors.

The Researcher used many statistical methods such as mean; standard deviation; One Sample T Test; One Way ANOVA; Scheffee test. After performing the analysis to test the hypotheses; the study revealed that:

1. That support for the study sample, all as a justification for the application of accounting system on human resources in public shareholding companies in Kuwait is moderate in generally. Among the groups covered in the study sample was class chief financial officers are the most support while the category of external auditors are the least supportive.

2. That support for the study sample, all as a single unit of the principles and rules governing the application of the system is generally high. Among the groups covered in the study sample was class chief financial officers are the most supportive, while the category of external auditors are the least supportive.

3. All of the study sample sees as a single unit that the obstacles that prevent the application of system in State of Kuwait are generally high. Among the groups covered in the study sample was class chief financial officers are the most supportive, while the category of external auditors are the least supportive.

4. There were significant statistically differences between the views of the groups included in the study sample (chief financial officers; external auditors; and intermediaries) about the above mentioned issues.

According to the findings of the study, the researcher list bellow the most important recommendations:

1. Kuwaiti shareholding companies must be encouraged to apply human Resource accounting systems, because this benefit in providing information useful for preparing financial statement publishing by those companies.
2. Using the historical cost method in measuring the cost cost of human resources of the company.

# الفصل الأول

## الإطار النظري والدراسات السابقة

(1 - 1) : المقدمـــة

(1 - 2) : مشكلة الدراسة وأسئلتها

(1 - 3) : فرضيات الدراسة

(1 - 4) : أهمية الدراسة

(1 - 5) : أهداف الدراسة

(1 - 6) : حدود الدراسة

(1 - 7) : محددات الدراسة

(1 - 8) : التعريفات الإجرائية لمصطلحات الدراسة

## (1-1): المقدمـــة

أصبحت المجتمعات في العصر الراهن تتحول إلى اقتصاد مبني على المعرفة، إذ يتطلب خدمات تكنولوجية عالية المستوى وتقنيات متطورة جداً ناتجة عن الاكتشافات العلمية الحديثة المتطورة ، وبالتالي يتطلب عمالة بشرية على مستوى عالٍ من التعليم والتدريب والخبرة في مجالات التخصص، ومن هنا كان الاعتراف بالدور الكبير والمهم الذي تلعبه الموارد البشرية في اقتصاد أي بلد كان مما أدى إلى تنشيط البحوث والدراسات الهادفة لتكوين وتطوير المبادئ العلمية والنظم المحاسبية للمحاسبة عن الاستثمارات البشرية باعتبارها أصلاً من أصول المنشأة وهذا ما يعرف بمحاسبة الموارد البشرية.

إن اعتماد محاسبة الموارد البشرية يؤدي إلى تعديلات جوهرية في القوائم المالية حيث تتم رسملة الإنفاق على الاستثمار في الموارد البشرية وإظهارها كأصل من الأصول طويلة الأجل في قائمة المركز المالي عوضاً عن اعتبارها مصروفات جارية مما يؤدي إلى إظهار صافي نتيجة نشاط المشروع بشكل موضوعي ويقدم صورة حقيقية عن المركز المالي للوحدة الاقتصادية (مطر، والسويطي، 2008).

ومن المعلوم أن موضوع الموارد البشرية واحد من المواضيع القديمة في البحوث الاقتصادية والذي ينعكس جلياً في المعالجات المحاسبية، وعليه لا يمكن القول إنّ محاسبة الموارد البشرية يعد من المواضيع الجديدة في الاقتصاد حيث يعدّ الاقتصاديون رأس المال البشري عاملاً إنتاجياً ويحاولون ما بوسعهم إيجاد وسائل متعددة لقياس مدى استثماره .

ولقد أقر المحاسبون بقيمة الأصول البشرية منذ سبعين سنة مضت على الأقل، في حين بدأ البحث في المحاسبة الصحيحة للموارد البشرية في الستينيات من القرن الماضي، طبقاً لرأي العالم Rensis Likert الذي دافع عن التخطيط بعيد المدى من خلال التأثير في المتغيرات النوعية للموارد البشرية، والذي يؤدي إلى منافع أكبر على المدى البعيد (Al Mamun, 2009:36).

من هنا تأتي هذه الدراسة للتعرف على مبررات ومبادئ ومعوقات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة بدولة الكويت.

## (1 - 2): مشكلة الدراسة وأسئلتها

تكمن مشكلة الدراسة في كون الموارد البشرية تعد عاملاً حاسماً في تقرير نجاح المشروعات وتحقيق أهدافها الاقتصادية، سواء كانت صغيرة أم كبيرة الحجم وذلك، نظراً لأهمية الدور الذي تؤديه في المجالين الإنتاجي والتنظيمي. ومن خلال قيام المحاسبين بتطوير بعض النماذج لقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية وذلك نتيجة إدراك اهمية هذا المورد والآثار المترتبة على القوائم والتقارير المالية للمؤسسات، تأتي هذه الدراسة محاولة للتعرف على مبررات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة وعلى المبادئ التي تحكمها ومن ثم على معوقات تطبيقها. ويمكن التعبير عن مشكلة الدراسة من خلال طرح التساؤلات التالية:

**السؤال الأول:** هل هناك مبررات لتطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت؟

**السؤال الثاني:** في حال وجود مبررات لتطبيق هذا النظام، ما المبادئ والقواعد اللازمة لتطبيقه في الشركات المساهمة في دولة الكويت؟

**السؤال الثالث:** هل توجد معوقات تحول دون تطبيق هذا النظام في الشركات المساهمة في دولة الكويت؟

**السؤال الرابع:** هل توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر الفئات المشمولة في عينة الدراسة (المديرين الماليين ومدققي الحسابات الخارجيين والوسطاء الماليين في سوق الأوراق المالية) حول كل من الأسئلة الثلاثة المطروحة بأعلاه؟

وقد تم تقسيم هذا السؤال إلى ثلاثة أسئلة فرعية هي:

1. هل توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر الفئات المشمولة في عينة الدراسة (المديرين الماليين ومدققي الحسابات الخارجيين والوسطاء الماليين في سوق الأوراق المالية) حول مبررات تطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت.
2. هل توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر الفئات المشمولة في عينة الدراسة (المديرين الماليين ومدققي الحسابات الخارجيين والوسطاء الماليين في سوق الأوراق المالية) حول المبادئ والقواعد اللازمة لتطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت.
3. هل توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر الفئات المشمولة في عينة الدراسة (المديرين الماليين ومدققي الحسابات الخارجيين والوسطاء الماليين في سوق الأوراق

المالية) حول المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت.

## (1 - 3): فرضيات الدراسة

استناداً إلى مشكلة الدراسة تمت صياغة الفرضيات الرئيسة التالية؛ التي سيجرى اختبارها، واستخلاص النتائج والتوصيات:

**الفرضية الأولى ($Ho_1$)**: لا توجد مبررات لتطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت.

**الفرضية الثانية($Ho_2$)**: لا توجد مبادئ وقواعد تلزم لتطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت.

**الفرضية الثالثة($Ho_3$)**: لا توجد معوقات لتطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت.

**الفرضية الرابعة ($Ho_4$)**: لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر الفئات المشمولة في عينة الدراسة (المديرين الماليين ومدققي الحسابات الخارجيين والوسطاء الماليين في سوق الأوراق المالية) حول مبررات ومبادئ ومعوقات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت. وقد تم تقسيم هذه الفرضية الرئيسة إلى ثلاث فرضيات فرعية كما يلي:

$ho_{4-1}$: لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر الفئات المشمولة في عينة الدراسة (المديرين الماليين ومدققي الحسابات الخارجيين والوسطاء الماليين في سوق الأوراق المالية) حول مبررات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت.

$ho_{4-2}$: لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر الفئات المشمولة في عينة الدراسة (المديرين الماليين ومدققي الحسابات الخارجيين والوسطاء الماليين في سوق الأوراق المالية) حول مبادئ تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت.

$ho_{4-3}$: لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر الفئات المشمولة في عينة الدراسة (المديرين الماليين ومدققي الحسابات الخارجيين والوسطاء الماليين في سوق الأوراق المالية) حول معوقات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت.

## (1 - 4): أهمية الدراسة

تنبع أهمية الدراسة من خلال كونها تعالج الإنفاق على الاستثمار في الموارد البشرية كأصل بشري يظهر في قائمة المركز المالي. أي معاملة ذلك الإنفاق على أنه إنفاق رأسمالي وهو يشتمل على كافة الأموال التي تنفقها المنظمة في سبيل استقطاب وتعيين وتدريب الأفراد العاملين فيها، وذلك يمنح إدارة المنظمة والمستفيدين من القوائم المالية (المستثمرين والمقرضين وغيرهم

من مستخدمي البيانات المالية) معلومات حول استثمارات المنظمة في الأصول البشرية مما يساعدهم على اتخاذ القرارات الخاصة بالاستثمار من الشركات المساهمة أو باقراضها.

أما مبادئ المحاسبة التقليدية فتعَد الإنفاق على الاستثمار في الموارد البشرية مصروف يتم تحميله على الحسابات الختامية حسب تاريخ الاستحقاق. مما يشوه القوائم المالية ولا تعطي صورة واضحة للمستفيدين من هذه القوائم.

بالإضافة إلى ذلك فإن أهمية الدراسة الحالية تنبع من الأهمية المتصاعدة للموارد غير الملموسة عامة والبشرية منها على وجه الخصوص، إذ إن الموارد البشرية تعد المورد الاقتصادي الأهم للشركات بصفة عامة. وأن انفتاح المحاسبة على العلوم السلوكية ساهم بشكل وبآخر في تطوير وتحسين أساليب القياس بشكل عام وفي مجال الموارد البشرية بشكل خاص.

وفي الدول النامية مثل دولة الكويت ما زال الموضوع في بداياته الأولى والأبحاث في هذا المجال قليلة نسبياً إلى حد ما مما يتطلب مزيداً من الدراسات في هذا الموضوع. وعليه تأتي هذه الدراسة في سياق المحاولات الهادفة إلى تسليط الضوء على هذا الموضوع وذلك على اعتبار أن النتائج التي ستكشف عنها الدراسة وما سيبنى عليها من توصيات ستخدم جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركات المساهمة في دولة الكويت وبما يصدر عنها من بيانات مالية خصوصاً وأن تضمين تلك البيانات بمعلومات كمية عن الموارد البشرية العاملة في تلك الشركات سيحسن من جودة تلك البيانات وبالتالي من فاعليتها أداة لاتخاذ القرارات.

## (1 - 5): أهداف الدراسة

تمثلت الأهداف الرئيسة للدراسة بما يلي:

1. التعرف على أهمية نظم المحاسبة عن الموارد البشرية ومبررات تطبيقها في الشركات المساهمة بدولة الكويت.
2. التعرف على المبادئ والقواعد التي تحكم نظم المحاسبة على الموارد البشرية في حال تطبيقها في الشركات المساهمة بدولة الكويت.
3. استكشاف المعوقات التي قد تحول دون تطبيق نظم المحاسبة على الموارد البشرية في الشركات المساهمة بدولة الكويت.

## (1 - 6): حدود الدراسة

تكون نطاق الدراسة على النحو الاتي:

**الحدود البشرية:** وتتضمن المديرين الماليين؛ ومدققي الحسابات الخارجيين؛ والوسطاء في سوق الأوراق المالية.

**الحدود المكانية:** الشركات المساهمة العامة الخدمية بدولة الكويت ومكاتب التدقيق.

**الحدود الزمانية:** الفترة الزمنية التي استغرقت في إنجاز الدراسة.

### (1 - 7): محددات الدراسة

يمكن حصر أهم الصعوبات التي واجهها الباحث فيما يلي:

1. صعوبة الحصول على المعلومات والبيانات اللازمة لإجراء الدراسة من خلال الاستبانة المعدة لذلك. وذلك بسبب انشغال المديرين الماليين في الشركات المساهمة العامة الخدمية بدولة الكويت والعاملين في مكاتب التدقيق مما يتطلب المسايرة والمتابعة حسب وقت فراغهم لكي يتم مقابلتهم ومحاورتهم وتعريفهم بالهدف العام من الدراسة للحصول على المعلومات الضرورية لتحقيق أهداف الدراسة.
2. حصر الفئات المشمولة بالدراسة على (المديرين الماليين ومدققي الحسابات الخارجيين والوسطاء الماليين في سوق الأوراق المالية)، علماً بأن هناك فئات أخرى لم تشملها الدراسة قد يكون لها دور في تقرير مدى الحاجة إلى تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات.
3. الندرة النسبية للدراسات المحلية السابقة التي عالجت موضوع الدراسة.

### (1 - 8): التعريفات الإجرائية لمصطلحات الدراسة

- **الموارد البشرية:** مجموعة من قوة العمل المستقرة والفعالة والمتعاونة والقادرة على العمل والراغبة فيه، أو كونها نشاطاً إدارياً متعلقاً بتحديد احتياجات المشروع من القوى العاملة وتوفيرها بالأعداد والكفاءات المحددة وتحقيق الاستفادة منها بأعلى كفاءة ممكنة (الطائي، وآخرون، 2006: 38).

**ـ نظام محاسبة الموارد البشرية:** مجموعة المفاهيم والمبادئ والأساليب والإجراءات التي تحكم عملية تحديد وقياس وعرض المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية في الشركات المساهمة وذلك بقصد إيصال تلك المعلومات للأطراف ذات المصلحة (مطر والسويطي، 2008: 434).

**ـ التكلفة التاريخية للموارد البشرية:** تشمل المبالغ النقدية التي تدفعها المنشأة من أجل إقتناء مواردها البشرية وتشمل نفقات الاستقطاب، والاختيار، والاستثمار، والتدريب والتطوير وتنمية الخبرات والقدرات (مطر والسويطي، 2008: 443).

**ـ التكلفة الاستبدالية للموارد البشرية:** مقدار ما ينفق للحصول على موارد بشرية يتمتعون بنفس مستوى مهارة وكفاءة الموارد البشرية الموجودين فيما لو تم الاستغناء عنهم (مطر والسويطي، 2008: 445).

**ـ تكلفة الفرصة البديلة للموارد البشرية:** قيمة الموارد البشرية في الاستخدام البديل المتاح لاستخدامه الحالي (مطر والسويطي، 2008: 446).

# الفصل الثاني

# الإطار النظري والدراسات السابقة

(2- 1): المقدمـــة

(2- 2): مراحل تطور المحاسبة عن الموارد البشرية

(2- 3): تعريف المحاسبة عن الموارد البشرية

(2- 4): أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية وأسباب تزايد الاهتمام بها

(2- 5): المعالجة المحاسبية للموارد البشرية

(2- 6): الدراسات السابقة العربية والأجنبية

(2- 7): ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

## (2-1): المقدمـــة

يعد الهدف الأساس لمحاسبة الموارد البشرية تقديم بيانات عن قيمة الموارد البشرية الموجودة والتكاليف المترتبة عليها كأصول لها قيمتها السوقية التي تؤثر في قيمة الوحدة الاقتصادية في أسواق المال، وذلك من خلال تقديم المعلومات والبيانات اللازمة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات اللازمة فيما يخص القوى العاملة، كزيادة المهارة والإنتاجية بتطبيق برامج لتعليم وتدريب العاملين.

فمحاسبة الموارد البشرية تتناول أهم العناصر التي تؤثر في أهداف المنشأة وتتأثر بها، وكلما ازدادت أهمية الإبداع وتطوير المنتجات والمنافسة، ازدادت اهمية العمالة متعددة المهارات والتي يتم إخضاعها لدورات تدريبية باستمرار حتى تكتسب مهارات جديدة. من هنا أدى الاهتمام بالعنصر البشري لدى غالبية المؤسسات إلى تكوين قسم خاص بالموارد البشرية، ومن أمثلة تلك المؤسسات شركات التكنولوجيا وشركات الأدوية.

ونتيجة لهذا الدور الذي تلعبه الموارد البشرية وتزايد الاهتمام بها فقد وجدت النظرية المحاسبية ضرورة استحداث نظام جديد يطلق عليه محاسبة الموارد البشرية يهتم بقياس القيمة الاقتصادية والتكاليف المتعلقة بالموارد البشرية وتوصيل تلك المعلومات إلى المستخدمين ومتخذي القرارات المالية والإدارية.

## (2-2): مراحل تطور المحاسبة عن الموارد البشرية

مرت المحاسبة عن الموارد البشرية بالعديد من المراحل التطور المتميزة ومنها الآتية (حمادة، 2002: 147):

**المرحلة الأولى**، تمتد من بداية الستينيات حتى 1966، وتتميز بأنها فترة وضع المفاهيم الأساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية باستخدام النظريات والمبادئ المتعلقة بهذا الموضوع في العلوم الاجتماعية الأخرى.

**المرحلة الثانية**، وتمتد من 1966 حتى 1971، و تتميز بأنّها فترة إيجاد وتقييم فاعلية نماذج قياس تكلفة و قيمة الموارد البشرية و فترة تحديد المجالات الحالية والمستقبلية مجالات حالية ومستقبلية لاستخدامات المحاسبة عن الموارد البشرية في بعض المنشآت، حيث قام William بتطبيق دراسته الهادفة لتقييم الموارد البشرية على الشركة R.J.Barry حيث نشرت الشركة ولعدة سنوات قوائمها المالية الختامية متضمنة معلومات مالية عن الموارد البشرية.

**المرحلة الثالثة**، وتمتد من 1971، حتى 1976، إذ نشرت خلالها العديد من الدراسات الأكاديمية في أمريكا واستراليا واليابان، وقد تم تطبيق العديد من هذه الدراسات في مجال تقييم أثر المعلومات التي تقدمها المحاسبة عن الموارد البشرية في اتخاذ القرارات الإدارية، وكذلك في قرارات المستثمرين من حملة الأسهم.

**المرحلة الرابعة**، وتمتد من 1976 حتى 1980، حيث شهدت تراجعاً في الاهتمام بهذا الفرع سواء من جانب الأكاديميين أو من جانب المهنيين ويرجع سبب ذلك إلى أن الجزء الأكبر من البحوث الأولية في هذا الميدان التي تعدّ أقل صعوبة تمت في المراحل السابقة وأن الأجزاء الباقية كانت أكثر صعوبة و تتطلب عدداً غير قليل من المؤسسات والشركات التي تقبل أن يتم تطبيق هذه البحوث داخلها، و نتيجة للعدد القليل من الباحثين القادرين على القيام بهذه فإن عدد البحوث في هذه الفترة كان أيضاً قليلاً مما أدى إلى عدم إقبال الشركات على التطبيق إضافة إلى أن تكاليف تطبيق هذه النظم (البحوث) مرتفعة والعائد المتوقع منها غير مؤكد.

**المرحلة الخامسة**، وهي مرحلة التطوير الحالية، فقد شهدت بداية بحث جدي للاهتمام بكلٍ من النظرية والتطبيق للمحاسبة عن الموارد البشرية وذلك نتيجة لتزايد اهتمام دول العالم عامة والولايات المتحدة الأمريكية خاصة بموضوع زيادة الإنتاجية ورأس المال الفكري وتركز هذا الاهتمام على دور العنصر البشري في زيادة الإنتاجية، مما شد الاهتمام نحو المحاسبة عن الموارد البشرية إضافة إلى زيادة المنافسة بين الولايات المتحدة الأمريكية واليابان في مجال الصناعة واختلاف إدارة الشركات اليابانية للموارد البشرية عن مثيلاتها الأمريكية إلى الاهتمام بأساليب ونظم المحاسبة عن الموارد البشرية. و قد شهدت هذه المرحلة تطبيق المحاسبة عن الموارد البشرية على شركات ومؤسسات ضخمة بعكس الحال

في مراحل التطور الأولى حيث كان التطبيق يقتصر على شركات صـــغيرة و متوســطة الحجم.

ويرى (Flamholtz, 2004) أن محاسبة الموارد البشرية تهدف إلى مـــساعدة الإدارة بمستوياتها المختلفة والأطراف الخارجية في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخطـيط واســتخدام ورقابة الموارد البشرية ،الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق أهداف المنشأة، وحيث أنها من وجهة نظر المتخصصين في الموارد البشرية توفر الإطـــارين الموضـــوعي والعلمـــي واللـــذين يساعدان على اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية كالإحلال مثلاً. فضلاً على أنهـــا تحفز الإدارة على الأخذ في الاعتبار مفهوم رأسمال البشري عند اتخاذ أية قرارات متعلقة بالموارد البشرية بشكل خاص وبالمنشأة ككل بشكل عام. ومن جهة أخرى فإن المستثمرين الحاليين والمستقبليين يحتاجون إلى أن تكون القوائم المالية مشتملة على المعلومات الكافيـــة والمناسبة عن الموارد البشرية وذلك من أجل أن تساعدهم تلك المعلومـــات علـــى تقيـــيم الأصول البشرية للمنشأة والاستثمارات فيها وعلى اتخاذ القرارات المناسبة الخاصة باقتناء أسهم شركة ما أو الاحتفاظ بأسهمها أو الاستغناء عنها لما لتلك المعلومات من تأثير علـــى المركز المالي للمنشأة.

ويرى الباحث أن المحاسبة عن الموارد البشرية لها غرض مزدوج من حيث أنهـــا تعد أسلوباً مهماً للتفكير المنطقي في إدارة الموارد البشرية في المنشأة كما أنها نظام لإمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة لإدارة تلك الموارد بكفاءة وفاعلية.

## (2- 3): تعريف المحاسبة عن الموارد البشرية

عرضت الأدبيات المحاسبية تعريفات كثيرة لمحاسبة الموارد البشرية، يركز بعضها على مسألة قياس البيانات المتعلقة بتلك الموارد، كما يتوجه بعضها نحو موضوع الإفصاح عنها كأصول في التقارير المالية الموجهة نحو الجهات ذات المصلحة.

فمفهوم محاسبة الموارد البشرية مفهوم يعني كل العمليات الحسابية الملموسة وغير الملموسة التي تقوم بها المؤسسات من أجل تقييم رأس مالها البشري والفكري وذلك بالاعتماد على كل الأنظمة المتواجدة في المؤسسة من نظام المعلومات الإداري ونظام المعلومات المحاسبي (جابر، 2007: 33).

عرفت جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) محاسبة الموارد البشرية بأنها "عملية تعريف وقياس البيانات المتعلقة بالموارد البشرية، وتوصيل هذه المعلومات إلى الجهات ذات العلاقة" (Porwal, 1993: 343). وبين (فتوح، 2000: 24) أن محاسبة الموارد البشرية تمثل عملية تقدير دقيق للقيمة الحالية والمستقبلية للموارد البشرية. وعرض (علي، 1997: 296) المحاسبة عن الموارد البشرية بكونها امتداداً للمبادئ المحاسبية الهادفة إلى مقابلة التكاليف بالإيرادات، وتنظيم البيانات المتعلقة بالموارد البشرية لتوصيلها للمختصين معبراً عنها بقيم نقدية. وبين ( Kumar, 2002: 73) بانها "المحاسبة عن الأفراد كموارد تنظيمية، تتضمن التكاليف المتحققة من قبل المنظمة في استقطاب واختيار واستخدام وتدريب وتطوير الأصول البشرية وتشمل كذلك قياس القيمة الاقتصادية للافراد بالنسبة إلى المنظمة". وعرف (مطر والسويطي، 2008: 343) محاسبة الموارد البشرية بأنها "مجموعة المبادئ والمفاهيم التي تحكم عملية تحديد وقياس البيانات المتعلقة

بالموارد البشرية بإجراءاتها والأساليب المستخدمة في ذلك بغرض إيصالها إلى الاطراف ذات العلاقة".

من هنا، يتفق الباحثون في هذا المجال على أهمية محاسبة الموارد البشرية، حيث يربط (Flamholtz, 2004: 40-45) نمو المنظمة وتطورها بممارستها إدارة أفراد فاعلة، هي بحاجة إلى توفر مقاييس لكلفة أو قيمة الموارد البشرية.

من التعاريفات السابقة تتضح الخصائص التالية لمحاسبة الموارد البشرية:

1. أن المحاسبة عن الموارد البشرية أداة قياس وليست فرعاً مستقلاً وقائماً بذاته بل تعد تحسيناً للنظم الموجودة.

2. أن المحاسبة عن الموارد البشرية في قياسها للموارد البشرية، تعترف بأساليب القياس التي يمكن تطبيقها عملياً، ولا تعترف بتلك المقاييس التي تخرج عن نطاق التطبيق.

3. أن قياس الموارد البشرية ليس هدفاً في حد ذاته بل يستخدم كما هو الحال بالنسبة لباقي الأصول في اتخاذ القرارات الإدارية الداخلية والخارجية.

4. أن التقرير عن نتائج القياس المحاسبي لا يشترط شكلاً معيناً من أشكال التقرير، فالمهم هو توصيل معلومات كاملة عن الموارد البشرية للجهات المسؤولة، بالشكل الذي يحقق الموجود منها، سواء كان في شكل الميزانية أو في شكل تقارير مستقلة.

### (2- 4) : أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية وأسباب تزايد الاهتمام بها

يحدد (Porwal, 1993: 345-346) أهمية محاسبة الموارد البشرية في كونها أداة إدارية فاعلة وكفؤة للموارد البشرية، حيث يصنف أغراضها إلى أغراض داخلية، وأغراض خارجية، لكنه يتوسع في بيان الأغراض الداخلية لتسهيل اتخاذ القرارات الإدارية في مجالات الموارد البشرية، وبرامج تخفيض التكاليف والرقابة باستخدام الموازنات وانتهاء بتأثير العلاقات الإنسانية والسلوك التنظيمي، أما بالنسبة للأغراض الخارجية، فيرى بأن تقييم الموارد البشرية والإفصاح عنها في القوائم المالية، يساعد المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية الآخرين في اتخاذ قراراتهم سواء الاستثمارية أو غيرها.

من جانب آخر يرى (مطر والسويطي، 2008: 434) بان تزايد اهتمام المحاسبين بمعالجة الموارد البشرية جاء لعدة أسباب، هي:

1. الأهمية المتصاعدة للموارد غير الملموسة عامة، والبشرية منها على وجه الخصوص في المشروعات الحديثة، بالإضافة إلى النمو المضطرد في أنشطة مشروعات الخدمات كشركات التأمين، إذ تعدَ الموارد البشرية المورد الأهم في هذه الشركات.

2. الاتجاه المتزايد في المشروعات الحديثة نحو تكوين نظم معلومات تزود الأطراف ذات المصلحة بمعلومات مناسبة حول الموارد البشرية العاملة في المؤسسة والإفصاح عما يحدث من تغيير في قيمتها.

3. تفاعل علم المحاسبة مع العلوم السلوكية إذ اكتسبت العديد من المفاهيم التي ساهمت في تحسين وتطوير أساليب القياس المحاسبي بشكل عام وفي مجال الموارد البشرية بشكل خاص.

كذلك وفيما يتعلق بالاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية أشار كل من (جابر، 2007: 34) ؛ (الحيالي، 2004: 295) إلى مجموعة من العوامل التي ساعدت على الاهتمام بها، وهي:

1. العنصر الإنساني هو أهم أنواع الأصول المنتجة في الوحدة الاقتصادية وله تأثير جوهري على الإنتاجية.

2. العنصر الإنساني له قيمه سوقية، وما حدث في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1968، يؤكد هذا فعندما استقال ثمانية من كبار المديرين في شركة موتورولا والتحقق للعمل بشركة منافسة هي شركة فيرتشيلر، انخفضت القيمة السوقية لأسهم الشركة الأولى بحوالي 41 مليون دولار وارتفعت القيمة السوقية لأسهم الشركة الثانية بمبلغ 14 مليون دولار خلال 24 ساعة من تاريخ إعلان خبر الاستقالة.

3. تعطي محاسبة الأصول البشرية دلالات مهمة لبعض النسب المحاسبية، فقد أوضحت شركة فولفو السويدية لصناعة السيارات أن كل نقص في معدل دوران العمالة بنسبة 1% يعادل توفير مبلغ خمسة آلاف جنيه إسترليني على الشركة، علما بأن الشركة المذكورة قد تمكنت من حساب هذه الأرقام باستخدام نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية.

4. التطور الكبير الحادث في مجال الاختراعات وفي مجال تكنولوجيا المعلومات واستخداماتها في المشروعات الصناعية وما صاحبها من أثر كبير على القيم الاقتصادية لتلك المشروعات.

5. ضغوط المؤثرات البيئية الخارجية، ويشمل ذلك:

- المؤثرات القانونية، وتتمثل في القوانين والتشريعات التي تصدرها الدولة بهدف حماية حقوق الملكية الفكرية.

- تأثير النقابات العمالية، من حيث تحديد حقوق العاملين من أجور وميزات إضافية وإجازات وخدمات وغيرها.
- تأثير سوق العمل، تتأثر ظروف هذه السوق بظروف العرض والطلب على العمل، وهي ظروف متغيره بطبيعتها ، حيث يصعب التحكم والتأثير من قبل المنظمة وحدها.

ويرى (الفضل، وآخرون، 2002: 98) ؛ (جابر، 2007: 37) أن هناك العديد من الدوافع وراء التفكير في المحاسبة عن الموارد البشرية، وهي:

1. الدوافع على مستوى المشروع، والتي تعد الموارد البشرية هي جزءاً من الموارد الرئيسية للمنشأة لذا فإن على المحاسبة قياسها وإبرازها للمحليين الماليين والمستثمرين والإدارة، بالإضافة إلى أن الاهتمام بدراسة شهرة المحل ومحاولات المحاسبين الوصول إلى اتفاق بشأنها من خلال الربط فيما بينها وبين المهارات الخاصة التي يتمتع بها العاملون في المنشأة، وأن تقييم كفاءة إدارة المنشأة يتطلب التعرف على الموارد المتاحة للمنشأة وأن تكون الإدارة على معرفة تامة بالموارد البشرية التي تمتلكها لتتمكن من توجيهها واستخدامها أفضل استخدام، بالإضافة إلى الدور المتزايد للموارد البشرية في المنشآت الخدمية الحديثة التي تعتمد أساساً على كفاءة وقدرة المورد البشري مما يترتب عليه اهتمام تلك المنشآت في معرفة قيمة مواردها البشرية، بالإضافة إلى الاتجاه المتزايد نحو تكوين نظام للمعلومات المحاسبية عن الموارد البشرية هدفه تزويد الإدارة الإدارة بالمعلومات اللازمة لتخطيط القوى العاملة في المنشأة وترشيد القرارات المتعلقة بها، بالإضافة إلى الحاجة لرسملة بعض عناصر الإنفاق على الموارد البشرية بسبب ضخامتها وعدم اتصافها بالدورية إلى جانب كون العائد المتوقع منها يمتد إلى دورات محاسبية مقبلة. وأخيراً الرغبة

المتزايدة لدى المستخدمين الخارجيين للكشوفات المالية في معرفة درجة رضا ومعنويات العاملين في المنشأة.

2. على المستوى القومي، والتي تتضمن الثروة الكلية التي تمتلكها الأمة والتي من ضمنها الثروة البشرية، وتحديد الأثر الاقتصادي للاستثمار في التعليم والصحة والأثر الاقتصادي للهجرة الداخلية والخارجة. ومساعدة الإدارة الحكومية في اتخاذ القرارات السليمة المتعلقة برسم سياسات التوظيف والعمالة وما يرتبط بها من سياسات الأجور والترقيات والحوافز وتحديد التعويض المناسب للأفراد في حالة العجز أو الوفاة بشكل عملي بناء على أسس علمية سليمة.

وحدد (علي، 1997: 300) الاستخدامات الممكنة للمحاسبة عن الموارد البشرية فيما يلي:

1. قياس معدل العائد على رأس المال المستخدم لأصول المشروع ككل بما فيها الموارد البشرية.
2. تخطيط استخدامات الموارد مع الأخذ بالاعتبار قيمة الموارد البشرية على أنها موارد مالية ومادية.
3. اختيار وتنظيم وتنسيق الأفراد وذلك عن طريق توزيع قيمة الأفراد البشرية على مختلف المستويات الوظيفية، وتعدَ عملية توزيع الاستثمارات في الموارد البشرية من العمليات المهمة بالنسبة للإدارة، بالإضافة إلى تأسيس سياسات أفراد سليمة كذلك لتخطيط تكاليف الأفراد.
4. رقابة نفقات الأفراد وتقييم هذه النفقات بالنسبة لخدمات الأفراد وبرامج التدريب المرتبطة بها.
5. تجهيز صورة كاملة عن الأفراد في التنظيم بهدف تخطيط الكمية المطلوبة من الموارد البشرية وتدبيرها.

6. تقييم الأعمال، إذ أصبحت عملية تقييم الموارد البشرية العامل المناسب والأساسي في اتخاذ القرارات المتعلقة بالاندماج والتصفية.

7. دراسة مشاكل العلاقات الصناعية، إذ تقدم قيمة الموارد البشرية الأساس المنطقي والمعقول لاقتراح نظام المكافآت.

8. خلق التكامل بين المحاسبة عن الموارد البشرية والمحاسبة المالية لأغراض التقرير السليم عن الوحدة الاقتصادية.

ويمكن تعريف نظام محاسبة الموارد البشرية على انه أحد النظم الفرعية ضمن نظام المعلومات المحاسبية يهتم بتوفير كافة المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية المالية وغير المالية الخاصة بالموارد البشرية وتقديمها إلى الجهات المهتمة بتلك الموارد وبما يؤدي إلى تحقيق الهدف المطلوب. ويرى (جابر، 2007: 42) أن نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية يهدف إلى:

1. جمع البيانات الخاصة بالموارد البشرية، مثل بيانات الأفراد العاملين في الوحدة الاقتصادية ومؤهلاتهم ودرجاتهم المالية والمسؤوليات الملقاة على عاتقهم والأجور المدفوعة لهم وتكاليف عمليات التدريب والبعثات والإجازات الدراسية.

2. تبويب البيانات المتعلقة بالموارد البشرية التي تعمل بالوحدة مثل تبويب تكاليف القوى البشرية بالوحدة إلى أجور، وتكاليف تدريب وتكاليف اختبار ... إلخ.

3. توصيل المعلومات المتعلقة بالموارد البشرية للجهات الداخلية والخارجية التي تهمها هذه المعلومات في الوقت الملائم وبالدقة المطلوبة.

4. استخدام المخرجات من قبل مستخدميها وتحقيق الفائدة المرجوة منها في اتخاذ القرارات.

## (2-5): المعالجة المحاسبية للموارد البشرية

### (2-5-1): المبادئ والفروض التي يقوم عليها النظام المحاسبي للموارد البشرية

لا بد أن يقوم النظام المحاسبي للموارد البشرية كأي نظام محاسبي آخر على مجموعة من المبادئ والفروض، وقد أشار (الهيتي، 2003: 313) و (مسعود ، 2004: 133) إلى مجموعة الفروض التي تقوم عليها محاسبة الموارد البشرية، وهي:

1. إن تجاهل أهمية العنصر البشري وعدم قيام المنشآت بالمحاسبة عن الموارد البشرية يؤدي في النهاية إلى اتخاذ قرارات غير سليمة، ومن أجل ذلك زاد الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية التي تعطى الإدارة أساسا أفضل للاختيار من بين البدائل واتخاذ قراراتها بطريقة رشيدة تحقق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة. وقد انعكس هذا الاهتمام في الصورة آراء تطالب باعتبار العنصر البشري أصلا من أصول المنشأة يجب إدراجه في الميزانية وتطبيق الاستنفاذ عليه.
2. إن الأفراد ذوو قيمة كموارد بشرية للمنشأة، باعتبارهم قادرين على تقديم خدمات للمنشأة سواء حاليا أو مستقبليا وهذه الخدمات لها ذات قيمة اقتصادية للمنشأة، وهنا يمكن القول بأن الأفراد يعدون موارد للمنشأة بسبب الخدمات الحالية والمستقبلية المتوقعة منهم.
3. إن قيمة الموارد البشرية تتأثر بنمط الإدارة الموجودة في المنشأة، إذ إن قيمة الأفراد كموارد للمنشأة تتأثر بالطريقة التي تتم بها إدارة هؤلاء الأفراد فيمكن زيادة قيمة موارد المنشأة البشرية أو المحافظة عليها بسبب التصرفات الإدارية التي تتخذها تجاه هؤلاء، فمثلا يمكن زيادة قيمة تلك

الموارد عن طريق تحسين كفاءتها بواسطة تكثيف الدورات التدريبية للعاملين بقدر ينعكس إيجابيا على زيادة الإنتاجية.

4. ضرورة وجود معلومات عن قيمة الموارد البشرية، فوجود معلومات عن قيمة الموارد البشرية بالمنشأة ضروري من أجل إدارة الأفراد بكفاءة وفاعلية باعتبارهم أهم مورد، لذا فإن تلك المعلومات تفيد جهات داخلية كالإدارة التي سوف تسعى إلى تنمية الأفراد العاملين لديها وتوزيعهم على العمل ووضع نظام للأجور والحوافز مما يساعد على زيادة قيمة الموارد البشرية، وبالتالي زيادة الإنتاجية، كما أن تلك المعلومات تفيد جهات خارجية كالمستثمرين والمقرضين فالمنشأة التي يتوفر لديها أفراد عاملون متميزون وذوو مهارات عالية، تحقق في الغالب أرقام ربح مرتفعة عن نظيراتها من المنشآت التي يقل فيها مستوي كفاءة أفرادها العاملين.

5. إن توظيف الموارد البشرية يعدَ تكلفة اقتصادية تتحملها المؤسسة مقابل خدمات ومنافع تحصل عليها مستقبلا، لذا يمكن ترجمة تلك التكاليف والخدمات في صورة نقدية والإفصاح عنها في القوائم المالية.

6. إن المفهوم التقليدي للأصول يقوم على أنها حقوق وخدمات مملوكة قابلة للقياس بوحدات نقدية تكتسب نتيجة للتعامل بين الوحدات الاقتصادية ويتوقع الحصول منها مستقبلاً على خدمات أو منافع اقتصادية.

## (2-5-2): المناهج المستخدمة في المحاسبة عن الموارد البشرية

بدأت الدعوة إلى ضرورة معالجة الجوانب المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية في المنشآت الاقتصادية منذ بداية حقبة الستينيات من القرن العشرين. فتناول هذا الموضوع مجموعة من الباحثين أمثال Likert, 1967 ؛ Hekiman, 1967 ؛ Flamholtz, 1971 ؛ Lev & Schwartz, 1971 ؛ AAA, 1973 وغيرهم. إذ دعا هؤلاء إلى اعتبار تلك الموارد بمثابة عنصر مهم وأساسي من موجودات المنشأة تتوجب معالجته محاسبياً مثله في ذلك مثل جميع الموجودات الأخرى التي تمتلكها المنشأة. وقد اقترح بعضهم مجموعة من الأساليب لقياس تكلفة تلك الموارد في حين طور بعضهم الآخر مجموعة من النماذج الرياضية المناسبة لتقييمها.

لكن هؤلاء الباحثين ومن عاصرهم من المهنيين اختلفوا فيما بينهم حول المنهج المناسب للمعالجة المحاسبية لتلك الموارد. فمنهم من دعا إلى معالجة جميع الأموال المستثمرة في الموارد البشرية بإعتبارها مصروفات Expenses في حين دعا بعضهم الآخر إلى رسملة تلك الأموال وبالتالي معاملتها معاملة الأصول Assets وقد بنى كل من هذين الفريقين رأيه على مجموعة من الحجج والمبررات.

فدعاة تسجيل نفقات الموارد البشرية ومعالجتها كمصروفات يبنون موقفهم هذا على مبررات مثل أن المنشأة لا تتمتع بحق الملكية القانوني على الموظفين العاملين فيها، كما أنه لا يوجد سوق متخصص لتبادل القوى العاملة، هذا بالإضافة إلى أن حالة عدم التأكد المحيطة بعمر المنشأة وقدرتها على الاستمرارية وكذلك المحيطة بعمر الموظف وفرص استمراريته في خدمة

المنشأة جميعها لا تبرر معالجة الموارد البشرية محاسبياً على أنها موجودات وبالتالي معالجة النفقات المستنفدة في الحصول عليهم ومن ثم تشغيلهم معاملة المصروفات.

لكن الفريق الآخر يرد على الحجج السابقة بالقول: إذا كان حق الملكية القانوني للأصل هو المعيار المناسب لتمييز الموجودات المادية Physical Assets التي تمتلكها المنشأة، فالمعيار المناسب لتمييز الموارد البشرية ومعالجتها كموجودات هو الحق الوظيفي Operational Right، كما أن التطورات الاقتصادية الحديثة في عالم الأعمال وانتشار عقود الإيجارة Lease Contracts تبرر إضفاء بعض المرونة على معيار الملكية القانوني لتعريف الأصل واستبداله بمعيار آخر هو معيار الرقابة عليه Control Criteria والذي يعطي للمنشأة حق الرقابة والسيطرة على الموظفين العاملين فيها في إطار مفهوم الحقوق والواجبات التي يحددها عقد الموظف. هذا بالإضافة إلى أن معالجة الموارد البشرية محاسبياً كأصل من أصول المنشأة يوفر مؤشرات كمية مناسبة لأغراض تقييم الأداء في المنشأت ذات الأقسام الإنتاجية المتعددة التي تتنافس في الحصول على خدمات الموظفين المتميزين في مؤهلاتهم وخبراتهم.

ومن جانب آخر انقسم الفريق الثاني الداعي إلى معالجة الموارد البشرية كموجودات للمنشأة إلى قسمين. فمنهم قسم دعا إلى معالجة هذا الموضوع وفقاً لمنهج التكلفة Cost Approach في حين يدعو القسم الثاني إلى معالجته وفقاً لمنهج القيمة Value Approach.

**أ. منهج التكلفة، ويطبق بموجب ثلاثة أساليب هي:**

1. **أسلوب التكلفة التاريخية** Historical Cost Method، وكان الباحثان ( Hekiman & Curtis, 1967) أول من نادى باستخدام هذا الأسلوب حيث قسما التكلفة التاريخية للموارد البشرية إلى جزءين رئيسيين:

1 ــ 1) تكاليف إيرادية، وتتمثل بنفقات تشغيل وصيانة هذه الموارد، وتشكل الرواتب المدفوعة للموظفين الجانب الرئيسي منها وتحمل لإيراد الفترة الجارية، وتكاليف رأسمالية تحمل لإيراد الفترات اللاحقة بمعدل رسملة معين، وتشمل الاستثمار المبدئي في تلك الموارد Initial Investment مع النفقات الإضافية التي تدفعها المنشأة لتحسين إنتاجيتها. وبناء لهذا المنهج يمكن تحديد البنود التي تشكل التكلفة التاريخية للموارد البشرية فيما يلي:

1. تكلفة الحصول على الموارد البشرية، وهي التضحية التي يجب أن تتحملها المنشأة من أجل الحصول على من يشغل مركزاً معيناً أو يقوم بوظيفة معينة. ويمكن سرد عدة تكاليف تدخل في تكاليف الحصول على الموارد البشرية، مثل

- تكلفة الاستقطاب، وتبدأ عندما يتم البحث عن الموارد البشرية وتنطوي هذه العملية على الإعلان والمراسلات وغيرها، وتحمّل التكاليف المترتبة على الرد على المرفوضين من المتقدمين للتعاقد معهم.

- تكلفة الاختيار، وتبدأ عندما يتم الرد على المتقدمين المختارين، وتتألف من مقابلة المرشح (السفر والإقامة في الفنادق ... الخ) شرح وعقد الاختبارات وأية فحوص أخرى، ومثلها مثل تكاليف الاستقطاب، تحمل التكاليف الإجمالية للاختبار على المتقدمين المتعاقد معهم.

- تكلفة التعاقد، وتبدأ بمجرد اختيار الموظفين وتنطوي هذه العملية على إعداد العقد ونفقات السفر وما شابهها.
- تكلفة تحديد المكان، وتشمل مختلف التكاليف الإدارية التي يتطلبها تحديد مكان الموظف الجديد في وظيفته.

2. تكلفة تطوير الموارد البشرية، مثل

- تكلفة التعلم للموارد البشرية ، حيث تتحمل المنشأة في سبيل تدريب الفرد ووضعه في مستوى الأداء العادي المتوقع من الفرد عند قيامه بوظيفة معينة. ويمكن سرد عدة تكاليف تندرج تحت تكاليف التعلم.
- تكلفة التدريب، وهي تكييف الموظف الجديد مع الخصوصيات التفصيلية للوظيفة وتنشأ معظم التكاليف من رواتب الموظفين غير المنتجين (الجدد) وينطبق الحال نفسه بالنسبة للمشروع الذي يتولى الإشراف على تدريب هذا الموظف للقيام بعمله بالشكل الصحيح، كما تنشأ التكاليف من تقلص إنتاجية الموظفين الآخرين الذين تتأثر وظائفهم من تدريب الموظف الجديد وهو في مرحلة عدم الإلمام الكافي بوظيفته.
- تكلفة التوجيه، وهي عملية من الصعب تقديرها وتتمثل في تعريف الموظف الجديد بسياسة شؤون الموظفين ومنتجات وخدمات الشركة والهيكل التنظيمي بشكل عام. وتشمل التكاليف بوجه عام تكييف الشخص مع الشركة ككل وليس مع وظيفة معينة.
- تكلفة الترقية، وهي تنبثق هذه العملية في كل مرة يغير فيها الموظف وظيفته سواء بالدرجة نفسها غيرها، وتمثل هذه العملية عادة جزءاً من التكاليف الإجمالية.

- تكلفة التحسين، وتتمثل هذه العملية على المحافظة على الإمكانيات وتحسينها لكل موظف، وتشكل هذه التكلفة بنداً مهماً من التكاليف التاريخية.

2. **أسلوب التكلفة الاستبدالية أو تكلفة الإحلال للموارد البشرية** Replacement Cost Method ، وكان (Flamholtz, 1971) أول من دعا إلى تبني هذا الأسلوب بدلاً من أسلوب التكلفة التاريخية. إذ تُعرّف تكلفة الإحلال للأصل بشكل عام بأنها التضحية التي ستتحملها المنشأة اليوم من أجل استبدال أصل موجود في المنشأة أو مستخدم فعلاً من قِبَلِها. وبالتالي يمكن تعريف تكلفة الإحلال للموارد البشرية بأنها : التضحية التي ستتحملها المنشأة اليوم لإحلال موارد بشرية بدلاً من الموجود الآن ، بحيث يكون البديل قادراً على تقديم نفس المجموعة من الخدمات التي يقوم بها الفرد الذي يَشْغُل هذه الوظيفة (مطر والسويطي، 2008).

وبذلك يمكن القول :إن تكلفة الإحلال للموارد البشرية تعادل التكلفة الاستبدالية، وتشتمل على تكلفة الحصول على الأفراد وتكلفة التعلم وتكلفة ترك العمل والتي تتمثل بالتعويضات والمدفوعات التي سينالها الفرد نتيجة تركه للعمل سواء بالاستقالة أو بالوفاه أو بالإصابة التي تقعده عن العمل أو الاستغناء عنه لسبب معين أو فصله للرغبة في استبداله بفرد آخر، وتعدَ تكلفة مباشرة لإمكانية تحميلها بشكل مباشر على الحسابات الخاصة بالفرد ضمن المركز الذي يتبع له. بالإضافة إلى تكلفة الوظيفة الخالية خلال فترة البحث عن البديل وتعدَ أيضاً تكلفة مباشرة لنفس السبب السابق. هذا فضلاً عن احتمال و جود تكلفة تتمثل بنقص الكفاءة الإنتاجية للفرد قبل تركه للعمل (حيث أن الفرد بشكل عام يكون لديه ميل لتخفيض إنتاجيته في الفترة التي تسبق تركه للعمل فضلاً عن ظروف العمل المحيطة به وأسلوب تعامل مجموعة العمل معه و علاقته بالإدارة

التابع لها ...) والتي يمكن تسميتها بالخسارة في الإنتاجية إذ يمكن أن تعدَ تكلفة مباشرة أو تكلفة غير مباشرة وذلك حسب السبب الكامن خلف نقص كفاءة الفرد وارتباطه بالفرد بحـد ذاتـه أو بالظروف المحيطة به ومجموعة العمل الموجودة فيها وعلاقته بالإدارة التابع لها.

3. **أسلوب تكلفة الفرصة البديلة** Opportunity Cost Method، وهو الأسلوب الذي دعا إليه الباحثان (Jaggi & Lau, 1975) بديلاً لأسلوب التكلفة الاستبدالية ويقوم على أساس أن تكلفة الفرصة البديلة للموظف هي قيمته من الاستخدام البديل المتاح له بدلاً من استخدامه الحالي. ويقوم هذا الأسلوب على ما يعرف بمفهوم المساومة أو المناقصة التنافسية بين مراكز الاستثمار المتعددة في المنشأة والتي تتنافس فيما بينها على استقطاب الموظفين ذوي الخبرة النادرة من أجل الانتفاع بخدماتهم فيها.

**ب. منهج القيمة**، يقوم هذا المنهج على مفهوم القيمة الاقتصادية للموارد البشرية. لذا يعدَ أكثر واقعية من منهج التكلفة لأنه يأخذ بعين الاعتبار قيمة الخدمات المتوقعة من الموظف كأساس لتحديد قيمته الاقتصادية بالنسبة للمنشأة وهو ما يهمله منهج التكلفة. وتعرف القيمة الاقتصادية للموظف وفقاً لــ (Flamholtz, 1973) بأنها القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية المتوقعة منه وكان من أول الداعين إلى تبني منهج القيمة هذا (Likert, 1971) في مجموعة من الدراسات التي استخدم فيها بعض المؤشرات الاجتماعية والسيكولوجية في تطوير نموذج رياضي لقياس القيمة الاقتصادية للموجودات البشرية يقوم على ثلاثة متغيرات صنفها في ثلاثة أنواع كما يلي:

- متغيرات سببية، وهي بمثابة المتغير المستقل وتشمل العوامل الواقعة تحت سيطرة الإدارة التي تؤثر على حافزية وانتاجية الموظف.
- متغير وسيط، وتشمل العوامل ذات العلاقة بشخصية الموظف مثل التأهيل العلمي، والخبرة، والحالة الصحية، والعمر.
- متغيرات النتيجة، وهي بمثابة المتغير التابع الذي يعد محصلة للمتغيرين السابقين وبتمثل بإنتاجية الموظف ومن ثم الإيرادات المتوقعة منه والتي بناء عليها تتحدد قيمته الاقتصادية.

بعد ذلك واعتماداً على النتائج التي توصل إليها (Likert) تمكن (Flamholtz, 1973) من بناء نموذج عدَه مكملاً للنموذج السابق وذلك بإضافة متغير جديد للمتغيرات الثلاثة التي كان قد استخدمها (Likert)، وكان هذا المتغير الجديد هو الوظائف المتاحة أمام الموظف لأن يشغلها خلال عمله في المنشأة ومن ثم درجة احتمال أن يتمكن من إشغال تلك الوظائف.

كذلك وفي العام نفسه قام الباحثان (Lev & Schwartz, 1971) بتطوير نموذج خاص بهما استكملا فيه بناء النموذجين السابقين وذلك بإدخال متغير خامس جديد هو احتمال وفاة الموظف خلال فترة عمله في المنشأة.

وبصدد المناهج والأساليب المستخدمة في المعالجة المحاسبية للموارد البشرية في المنشأة، يرى الباحث بأن الأساليب المبنية على **منهج التكلفة** وعلى الأخص أسلوب التكلفة التاريخية هو الأكثر ملاءمة للاستخدام في مجال إعداد التقارير المالية الخارجية التي تعدَ مخرجات النظام المحاسبي المالي. أما **منهج القيمة** والأساليب المبنية عليه فيخدم في مجال إعداد التقارير المالية الداخلية التي تعدَ من مخرجات النظام المحاسبي الإداري.

## (2- 6): الدراسات السابقة العربية والأجنبية

### (أ) الدرسات العربية

**ـ دراسة (مطر، 1982) بعنوان: المعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية في المشروع الاقتصادي".**

هدفت الدراسة وهي من النوع النظري إلى تسليط الضوء على الجوانب النظرية لنظام المحاسبة عن الموارد البشرية والذي كان في الحقبة التي نشرت فيه الدراسة يحوز اهتماماً كبيراً من قبل الباحثين. وقد ألقى الباحث الضوء على المفاهيم والمبادئ والمعايير التي تحكم تقييم رأس المال البشري للمشروع الاقتصادي ممثلاً بالموظفين العاملين فيه. كما عرض الأساليب المحاسبية المتبعة في هذا التقييم وكذلك النماذج الرياضية التي كانت مقترحة في تلك المرحلة وذلك تمهيداً للإفصاح عن تلك القيمة في القوائم المالية المنشورة. وقد خلص الباحث إلى أن المشكلة الرئيسة التي تعترض تطبيق نظم المحاسبة عن الموارد البشرية في المشروعات الاقتصادية هي مشكلة القياس، إلا أن ذلك يجب أن لا يكون حجة لإهمال مسألة تصميم مثل هذه النظم وتطبيقها في المستقبل خاصة وأن تكلفة الموارد البشرية تشكل عنصراً جوهرياً في الاستثمارات الموظفة في تلك المشروعات.

**ــ دراسة (فتوح، 1999) بعنوان:مشكلات الاعتراف والقياس في المحاسبة عن الموارد البشرية".**

هدفت إلى التعرف على أهم العقبات التي تواجه قضية الاعتراف والقياس المحاسبي للموارد البشربة. وقد خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج التي بينت أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية، وأن المحاسبة عن الموارد البشرية تساعد المتخصصين في الموارد البشرية على إدارة واستخدام الموارد البشرية المتاحة بكفاءة وفاعلية، وأنها تمد المستخدمين لها بالمعلومات المهمة عن تكاليف التدريب والاستقطاب والاستخدام والتقييم والمحافظة على الموارد البشرة، كما بينت أن معالجة الموارد البشرية في قائمة المركز المالي يجب أن يتم وفقاً لنفس المعالجة التي تطبق على الأصول الأخرى، إذ إن قيمة الفرد بالنسبة للمشروع تتمثل في القيمة الحالية لمجموعة الخدمات المستقبلية والمتوقع أن يقدمها.

**ــ دراسة (حمادة، 2002) بعنوان: القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية: دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق.**

هدفت إلى إثبات استثمار المورد البشري مورداً إقتصادياً وبيان أثره في القوائم المالية وأهميته في تحقيق الغايات الاستراتيجية، وبشكل خاص في قطاع الخدمات سواء كان يعتمد على أساس الاستحقاق أو على الأساس النقدي إضافة إلى ضرورة اتخاذ الإجراءات والسياسات الرسمية من أجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية وإعداد سجلات تحليلية إحصائية ومحاسبية للتسجيل والتبويب والقياس لعناصر الإنفاق من استقطاب وتعيين وتدريب وترقية. وقد تكون مجتمع الدراسة من كافة أعضاء هيئة التدريس العاملين في جامعة دمشق في حين بلغ عدد أفراد

عينة العينة (166). حيث توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج، أبرزها استنفاذ الموارد البشرية المقترحة في جامعة دمشق وإظهارها في القوائم المالية كأصول وأثر ذلك في القرارات التخطيطية الطويلة الأجل للإدارة.

**ـ دراسة (مسعود، 2004) بعنوان:المحاسبة عن الموارد البشرية.**

هدفت إلى بيان ماهية وأهداف محاسبة الموارد البشرية ودوافعها وطرق قياس تكاليف الأصول البشرية باستخدام العديد من الطرق. وقد توصلت الدراسة إلى أن محاسبة الموارد البشرية مجرد فكرة لا زالت تعترضها الكثير من المشاكل، رغم أنه بدا واضحاً ضرورة إظهار الأصول البشرية في القوائم المالية للمؤسسات لمساعدة الإدارة والمستثمرين على اتخاذ القرارات الخاصة بالموارد البشرية. كذلك اكدت الدراسة على الدور الذي تلعبه محاسبة الموارد البشرية في عملية إعداد موازنة الحصول على العنصر البشري بما تقدمها من تكاليف معيارية عن عملية الاستقطاب والتدريب والاختيار، كما بينت مدى مساهمة محاسبة الموارد البشرية في قياس وتقييم كفاءة وفاعلية استخدام العنصر البشري من خلال تقديم المعلومات عن تكلفته وقيمته في التنظيم.

**ـ دراسة (الجندي، 2005) بعنوان: قياس وتقييم رأس المال الفكري كأحد المتطلبات الأساسية لتحديد قيمة المنشأة.**

هدفت إلى محاولة بناء أنموذج يهدف إلى قياس وتقييم رأس المال الفكري من خلال الفهم الواضح لمكونات رأس المال الفكري وبيان الأهمية المتنامية له عنصراً متميزاً ومهماً ضمن منظومة متكاملة لإدارة وتقييم العنصر البشري وخلق القيمة الحقيقية له، كما تناولت الدراسة

صعوبات قياس وتقييم هذا العنصر والنماذج التي اقترحت في الفكر المحاسبي بهذا الصدد سواء العامة أو الخاصة، كما بينت الدراسة أن عدم تضمين الأصول البشرية والمعرفية والمعنوية التي لها أثر على الأداء المستقبلي في التقارير الخاصة بالمنشأة، يجعل هذه التقارير ذات دور ضئيل في اتخاذ القرارات الاستثمارية، وقامت الدراسة ببناء أنموذج مقترح لقياس وتقييم رأس المال الفكري مما قد ينعكس بالتالي على الاقتراب من إيجاد قيمة عادلة وصحيحة لقيمة المنشأة.

**ـ دراسة (جابر، 2007) بعنوان: تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية.**

هدفت إلى تسليط الضوء على أهمية محاسبة الموارد البشرية نظاماً للمعلومات في المنظمة الاقتصادية للمساعدة في تنظيم البيانات وتشغيلها لإخراجها منتجاً في صورة معلومات يمكن ان تفيد في اتخاذ قرارات أكثر فاعلية بما يخص الموارد البشرية، وقد خلصت الدراسة إلى أن نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية يعدَ أحد النظم الفرعية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، وأن تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية سوف يساهم في قياس قيمة الموارد البشرية. كما بينت الدراسة أن الشركات في الدول الغربية اهتمت بالاستثمار بكثافة في العنصر البشري إذ إنه الذي يستطيع إيجاد حلول إبداعية في مجال الإنتاج، وبينت الدراسة كذلك أن الموارد البشرية هي ثروة ليست فقط للشركات والمؤسسات، وإنما للدولة نفسها وكلما تم الارتقاء بمهاراتها أدى ذلك إلى المساهمة في التقدم الاقتصادي.

**ــ دراسة (الجعيدي، 2007) بعنوان: دور القياس المحاسبي وأهمية للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة: دراسة تحليلية مقارنة.**

هدفت إلى دراسة وتحليل دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة، وإلى ضرورة إيداء الاهتمام بهذه الموارد في الجامعات وخصوصاً من ناحية المعالجة المحاسبية الخاصة لبياناتها. وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج كان أبرزها أنه لا يتوفر لدى الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة نظام محاسبي يلبي متطلبات محاسبة الموارد البشرية، والذي يعدَ نظام معلومات فرعاً مسانداً للإدارة وداعماً لعملية تخطيط الموارد البشرية، يستمد بياناته من الأنظمة الإدارية والمحاسبية الأخرى. ونظراً لعدم توفر إجراءات لمعالجة تلك البيانات محاسبياً، أدى ذلك إلى عدم الاستفادة من تلك البيانات في تخطيط الموارد البشرية، والذي يمكن أن يؤدي إلى استخدامها بشكل أمثل. ولا يتم استخدام بيانات الموارد البشرية في دعم القرارات الإدارية، مع العلم بأن مثل تلك البيانات يمكن أن تشكل قاعدة جيدة لاتخاذ قرارات صائبة.

**ــ دراسة (محمد، 2008) بعنوان: نحو إطار مقترح للمحاسبة عن الموارد البشرية القومية لدول الجامعة العربية.**

هدفت إلى علاج القصور الذي أفقد المحاسبة القومية جزءا كبيراً من أهميتها نتيجة لعدم إظهارها مجهودات المجتمع وإنفاقه على الموارد البشرية باعتبارها أصلا من الأصول الثابتة للمجتمع، وقد تكون أهم من إنشاء المشروعات الكبرى أو المصانع وغيرها من الأصول الملموسة. والتأصيل العلمي لتطوير المحاسبة القومية بحيث تعكس بوضوح الإنفاق القومي على تكوين القوى

البشرية للمجتمع، وتقوم الدراسة على إثبات أن جزءاً من الإنفاق على القوى البشرية لا يعدَ إنفاقا جاريا أي إنفاقاً إستهلاكياً بل يعدَ إنفاقا رأسماليا، أى استثمارياً. بالإضافة إلى إيضاح التطوير المقترح في نظام المحاسبة القومية لكل حساب على حدة، بحيث تعكس مجموعة الحسابات مدى مجهودات المجتمع وإنفاقه على التكوين الرأسمالي البشرى بجانب إظهار إنفاقها التقليدى للتكوين الرأسمالي الملموس من المشروعات والمصانع. وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج، كان ابرزها ان استخدام أسس ومفاهيم المحاسبة عن الموارد البشرية لإعداد الحسابات القومية يؤدى إلى أن تصبح المحاسبة عن الموارد البشرية القومية أداة أكثر فاعلية للرقابة على تنمية الخطة وتقييم الأداء للقطاعات الاقتصادية المختلفة فيما يتعلق بالموارد البشرية. وتؤدى التعديلات المقترحة لتطبيق مفهوم الموارد البشرية في الحسابات القومية للقطاعات الاقتصادية المختلفة إلى إظهار قيمة الاستثمار في الموارد البشرية كإضافات لرأس مال ويوضع في بند مستقل تحت مسمى الأصول المعنوية (الموارد البشرية). وأن نتيجة التعديلات المقترحة تزيد من قيمة الإضافات إلى رأس المال القومي بما يعادل الإنفاق القومي في الموارد البشرية للقطاعات الاقتصادية الثلاثة.

**ـ دراسة (جمعة، 2008) بعنوان: محاسبة الموارد البشرية: منهج جديد لقياس قيمة خدمات الموارد البشرية.**

هدفت إلى التعريف بمحاسبة الموارد البشرية، والطرق والمناهج المقترحة لتقييم الموارد البشرية، والمشاكل والانتقادات التي تواجه كلاً منها، كما هدفت إلى اقتراح معالجات معينة تحاول تجنب تلك المشاكل والانتقادات، واقتراح الإفصاحات الممكن إجراؤها في القوائم المالية. وقد تكونت عينة الدراسة من (5) شركات تم اختيارها عشوائياً من بين (14) شركة أردنية تم

الحصول على قوائمها وبياناتها المالية المنشورة خلال الأعوام (2000 ــ 2004). وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج، كان أبرزها أن جميع المعلومات عن الموارد البشرية في الشركات الأردنية عينة الدراسة وردت في تقارير مجالس الإدارة عدا الرواتب والأجور والمنافع الأخرى، وقد كانت إفصاحات وصفية كالاختصاصات والمؤهلات والأعداد، ولم تكن في أغلب الحالات منسقة من سنة لأخرى. كما لم يتم الإفصاح عن نفقات التدريب والتطوير في القوائم المالية، إلا لدى عدد محدود من الشركات، أما الشركات الأخرى وخاصة الصناعية منها فمعظمها يشير إلى مواصلة عقد دورات تدريبية وتطويرية، ولكن القوائم الإيضاحية لنفقاتها لا تظهر المصروفات المتحققة بنتيجة تنفيذ تلك الدورات. ولم يتضح مقدار الجهود المبذولة في أنشطة التدريب والتطوير في الشركات المذكورة وقد لوحظ بالنسبة للبنك العربي أن نفقات التدريب تراوحت بين 6% و 1% من مجمل المرتبات والأجور والمنافع الأخرى، وهي نسبة قليلة بالمقارنة مع بنوك أخرى.

**ــ دراسة (سالم، 2008) بعنوان: مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة.**

هدفت إلى دراسة وتحليل الأهمية التي يحظى بها القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية ومدى التأثير التي تحدثه على اتخاذ القرارات المالية في كبرى الشركات العاملة في قطاع غزة وذلك من أجل توجيه المزيد من الاهتمام لهذا العنصر البشري الذي يعد من أهم الموارد الإنتاجية في الشركات الحديثة. تكون مجتمع الدراسة من فئات متخذي القرارات (أعضاء

مجلس الإدارة ؛ المديرون الماليون والإداريون ؛ رؤساء أقسام المحاسبة ؛ رؤساء أقسام شؤون الموظفين) في كبرى الشركات العاملة في قطاع غزة البالغ عددها (182) شركة. وتم اختيار عينة الدراسة من الشركات والمؤسسات التي يعمل بها (10) موظفين فأكثر ويبلغ رأسمالها (100000) دولار فأكثر حيث بلغ عددها (100) شركة، أي ما يمثل أكثر من 50% من مجامع الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى أنه يوجد اهتمام مقبول بالبيانات الخاصة بالموارد البشرية إلا ان هناك إهمالاً بالجانب الدفتري والسجلات المنظمة للقياس المحاسبي للموارد البشرية. وأن رسملة الأصول البشرية والإفصاح عنها يوفر المزيد من الموضوعية والمصداقية والثقة للبيانات المحتواة في التقارير. كما أن توفير معلومات عن القيمة الاقتصادية للأصول البشرية يزيد من كفاءة الإدارة في الرقابة عليها وفي استغلالها الاستغلال الأمثل الذي يحقق الإنتاجية القصوى.

**ـ دراسة (حسن، 2008) بعنوان: الاستثمار في رأس المال المعرفي بين وحدة القياس وإشكالية التكوين.**

هدفت إلى التركيز على الأسس والمقومات الأساسية لعملية تكوين رأس المال المعرفي وأوجه الاستثمار فيه، ودراسة وتحليل الآليات المعتمدة في قياس كفاءة الاستثمار في رأس المال المعرفي وما المعايير والمؤشرات الملائمة لوحدة قياس هذا المتغير، والمساهمة في إعداد إطار نظري خاص بعنوان الدراسة الحالية. وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أبرزها أن رأس المال المعرفي يساهم بشكل فعال في تحقيق وزيادة القيمة المضافة للشركات الإنتاجية التي تعتمد على الموجودات المعرفية في إنتاجها أكثر من اعتمادها على الموجودات المادية.

**ــ دراسة (الساكني، 2008) بعنوان: رأس المال الفكري والتحديات التي تواجه المحاسبين في قياسه.**

هدفت إلى بيان وتناول الطروحات النظرية الخاصة بمفهوم رأس المال الفكري وأهميته والمداخل المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في قياسه والصعوبات التي تواجه المحاسبين في استخدام هذه المداخل. وقد توصلت الدراسة إلى أن الإطار المفاهيمي يفتقر إلى الكثير من المفاهيم المتعلقة برأس المال الفكري، وأنه من الصعوبة وضع مقياس كمي لقياس أغلب مكونات هذا النوع من رأس المال وكلفة الحصول على المعلومات الملائمة بشأنه وأن المقاييس المطروحة في الوقت الحاضر له لا تزال مثار جدل بين المحاسبين كون مفاهيم رأس المال الفكري لا تنسجم في أغلب الأحيان مع المفاهيم المحاسبية السائدة مثل الأصول والخصوم المعرفية.

**ــ دراسة (رزق، 2008) بعنوان: إطار مقترح لتحديد تكاليف الإفصاح والتقرير عن رأس المال المعرفي.**

هدفت إلى تحديد تكاليف الإفصاح والتقرير عن رأس المال المعرفي. وقد توصلت الدراسة إلى تقديم إطار مقترح لتكاليف الإفصاح والتقرير عن رأس المال المعرفي، وأشارت الدراسة إلي أن الإطار المقترح يأخذ بعين الاعتبار التكامل بين مكونات رأس المال المعرفي، وتحديد تكاليف الإفصاح والتقرير عنه. وقسمت الدراسة تكاليف الإفصاح والتقرير عن رأس المال المعرفي إلي أربع مجموعات هي: المجموعة الأولى: عناصر تكاليف توفير المعرفة ( شراء- مشاركة – خلق)، والمجموعة الثانية: عناصر تكاليف توفير المعلومات اللازمة للإفصاح والتقرير، والمجموعة الثالثة عناصر التكاليف اللازمة لعملية الإفصاح والتقرير(القياس،

وضمان دقة القياس، والنشر)، والمجموعة الرابعة: عناصر التكاليف المترتبة علي عملية الإفصاح (في المدى القصير، وفي المدى الطويل)، وتم تناول كل مجموعة وفقاً لمكونات رأس المال المعرفي (رأسمال سلعي، ورأسمال بشري، ورأسمال تنظيمي، ورأسمال ابتكاري، ورأسمال العلاقات)

## (ب) الدراسات الأجنبية

**ـ دراسة (Dawson, 1994) بعنوان " The Use of a Simulation Methodology to Explore Human Resource Accounting".**

هدفت إلى استكشاف العلاقة بين قياس قيمة الموظفين وتكلفة الحصول عليهم من خلال تطبيق نموذج التكلفة الاستبدالية وتطبيق نموذج تقييم المكافآت العشوائية على مجموعة من الأقسام التنظيمية وذلك بواسطة جمع وتطبيق البيانات اللازمة لاحتساب القيمة ومن ثم التطبيق باستخدام كل نموذج على حده، وقد ركز البحث على معرفة المنطق الذي يستخدمه متخذو القرارات في تحديد القيمه والوصول إلى البيانات. وقد توصلت الدراسة إلى أن نموذج تقييم المكافآت يأخذ في الاعتبار عدم كفاية ظروف سوق العمل الخارجية، أما في حالة وجود سوق عمل كفؤ فإن كلا النموذجين لا يختلفان، وإن استخدام نموذج تكلفة الاستبدال يمكن أن يخفض التكاليف المترتبة على استبدال الموظفين.

ـ دراسة (Fredrikson,1998) بعنوان " Human Resource Accounting: Interset and Conflicts".

هدفت إلى إعطاء فكرة عامة عن محاسبة الموارد البشرية واستعراض مواقف الأطراف المختلفة بشأنها. وقد بينت النتائج أن الأطراف المختلفة الرئيسية المستفيدة، كالإدارات والمستثمرين والمستخدمين والحكومات، وقد بدأت بتكوين وتعريف مواقفها الخاصة بصدد محاسبة الموارد البشرية من جوانب مختلفة، حيث تطرح العديد من الأسئلة، وهي: هل يجب أن يكون تطبيق محاسبة الموارد البشرية إلزامياً؟ وهل يجب وضع قواعد أو اتفاقات منظمة لها؟ وإذا كانت محاسبة الموارد البشرية إلزامية، فما نوع المعلومات التي يجب أن يتم الإفصاح عنها؟ وإذا كانت تطوعية، فما الآليات الواجب اتباعها لمراعاة مصالح الأطراف المهتمة؟.

ـ دراسة (Soledad,1999) بعنوان " Human Resource Accounting".

هدفت إلى عرض معالجة محاسبية للموارد البشرية في المنظمات ومنشآت الأعمال بطريقة منهجية، وذلك من خلال تحليل وتسجيل التكاليف العامة المتعلقة بالموارد البشرية، كما أكدت على إمكانية إدراج تكاليف الموارد البشرية ضمن الأصول كما هو الحال بالنسبة لباقي البيانات المالية الأخرى. وقد ركزت الدراسة على معالجة تكاليف التدريب ودراسة البدائل المختلفة حول تسجيلها، وبعد عرض وتحليل مفصل لها توصلت الدراسة إلى أن تكاليف التدريب يمكن معاملتها بطريقة مماثلة للطريقة التي يعامل بها أي حساب من حسابات الأصول الرأسمالية، كذلك ألقت الدراسة الضوء على طريق معالجة وتسجيل التعويضات ومكافآت ترك الخدمة مع الاقتراح بضرورة تسجيلها كنفقات استثمارية رأسمالية وليس كمصروفات جارية.

ـ دراسة (Nour, et..al,2002) بعنوان " Human Resource Accounting Practices: A Suggested Model for Arithmetic Procedures".

هدفت إلى تطبيق النماذج المتوفرة لقياس وتقييم الموارد البشرية على ثلاث من الشركات الأجنبية المختارة بهدف بيان الصعوبات والمعوقات المرافقة لكل نموذج وذلك من أجل تطوير نموذج مقترح يصبح صالحاً للتطبيق في البيئة المحلية الأردنية. عرضت الدراسة غالبية الطرق المستخدمة لقياس وتقييم الموارد البشرية، وفي نهاية البحث تم تطوير نموذج لقياس وتقييم الموارد البشرية بالشكل الذي يتلاقى السلبيات التي عانت منها النماذج السابقة بحيث تم التركيز على العناصر الأهم في عملية القياس والتقييم للموارد البشرية بدلاً من العناصر التي ليس لها تأثير أو يصعب توفير متطلباتها ضمن الشركات والمؤسسات المحلية.

ـ دراسة (Toulson & Dewe,2004) بعنوان " HR Accounting as a measurement tool".

هدفت إلى توضيح أهمية الموارد البشرية من حيث ارتباطها باستراتيجيات المنظمة والموارد البشرية. واستخدمت الدراسة طريقة الاستبيان المسحي لجمع البيانات، مستخدمة مقاييس متنوعة في التحليل من أجل التوصل إلى النتائج الخاصة ببيان أهمية قياس الموارد البشرية بالنسبة لمنظمات الأعمال. وقد خلصت الدراسة إلى أن أغلب الإدارات المتقدمة في المنظمات تعتقد بأهمية قياس الموارد البشرية بالنسبة لمنظماتهم، وأن هذا القياس مهم بشكل خاص لإدارة المولرد البشرية، إذ تعطي أولوية أكبر لاستراتيجيات الموارد البشرية، من أجل ضمان أداء ذي نوعية عالية، وتحسين الكفاءة الإنتاجية بشكل مؤثر.

**ـ دراسة (Flamholtz,2005) بعنوان " Conceptualizing and Measuring the Economic Value of Human Capital".**

هدفت إلى عرض عدد من المفاهيم المختلفة ذات الصلة برأس المال البشري، إذ بينت أن رأس المال البشري يتكون من ثلاثة أنواع تتمثل في القيمة الاقتصادية في الأفراد، والقيمة الاقتصادية للجماعات أو الفرق، والقيمة الاقتصادية لمجموع الموارد البشرية في المنظمة، كما بينت الدراسة أن رأس المال الفكري هو مكون رئيس من مكونات الموارد البشرية التي ينبغي القيام بالمحاسبة عنها وقياسها وأن له دور كبير في نجاح المشروع وتأثيراً مهماً على الأداء المالي.

**ـ دراسة (Herman,2005) بعنوان " A human Resource a ccounting transmission: shifiting from failure to a future".**

هدفت إلى توضيح كيفية تسجيل رأس المال البشري كمبلغ يقرضه العاملون لرب العمل مقابل إثبات الأصول البشرية، بالإضافة إلى اقتراح معالجة هذه المطلوبات على غرار الإيداعات تحت الطلب، أو الإيجارة طويلة الأجل أو كالتزامات طارئة يرتبط تحقيقها بأحداث وظروف مستقبلية. وقد توصلت الدراسة إلى أنه إذا كان احتمال الخسارة أقل تأكيداً فيمكن التقرير عن الأصول كإيضاح مرفق بالقوائم المالية. واقترحت الدراسة حل مشكلة الملكية من خلال المعالجة على أساس الالتزامات الطارئة، علماً بأن مسألة الالتزامات الطارئة الناجمة عن مسؤولية المنظمة تجاه العاملين فيها ليست مسألة جديدة، ولم تقدم الدراسة اي مقترح بشأن مشكلة التقييم.

**ـ دراسة (Tang,2005) بعنوان " Human Resource Replacement Cost-Measures and Usefulness".**

هدفت إلى تطوير بعض الأساليب التي تربط بين كلفة الاستبدال للموارد البشرية واتخاذ القرارات المتعلقة بإدارة هذه الموارد من خلال تحليل حالة دراسية واحدة في قطاع النقل في الصين. وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة الاستعانة بتحليل العوامل غير الكمية المؤثرة في القرارات المتعلقة بالموارد البشرية.

**ـ دراسة (Tiwari,2006) بعنوان " Human Resource Accounting: A New Dimension".**

هدفت إلى عرض نموذج لمحاسبة الموارد البشرية، يشتمل على جانبين، هما: رسملة القيمة الحالية للمرتبات والأجور، ورسملة بنود الاتفاق على تدريب وتطوير الموارد البشرية، كما تم عرض طريقة خاصة لقيد هذه المبالغ في السجلات وإطفائها دورياً حسب العمر الخدمي لهذه الموارد. وقد توصلت الدراسة إلى أن الطريقة المعروضة لم تخل من التقديرات التحكمية إضافة إلى التعقيد الذي يرافق رسملة الإيرادات غير العادية بالنسبة لبعض أصناف العاملين، مفترضاً أن هذه الإيرادات ناجمة عن مواهب ومهارات هذه الفئات.

**ـ دراسة (Wang, et..al, 2006) بعنوان " Human Capital Accounting and the System of National Accounts Extension".**

هدفت إلى إبراز الأهمية النسبية لنظام المحاسبة عن رأس المال البشري في الحسابات القومية. وأظهرت الدراسة أن إدراج قيمة رأس المال البشري في إطار نظام الحسابات القومية سوف يساهم في زيادة القيمة الاقتصادية للأصول العامة، كما تعرضت الدراسة لأهم التغيرات التي تحدث في المدخلات والمخرجات والحسابات القومية عند قياس وتقييم الأصول البشرية التي تم تقسيمها إلى نوعين هما: رأس المال البشري مثل العمال، ورأس المال الفكري مثل البراءات وحقوق الاختراع وإدخالها ضمن الحسابات القومية.

**ـ دراسة (Al-Mamun,2009) بعنوان " Human Resource Accounting Disclosure of Bangladeshi Companies and Its Association With Corporate Characteristics".**

هدفت إلى بيان طبيعة العلاقة بين خصائص الشركة ومستوى الإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية في (55) شركة في بنغلادش تم اختيارها بطريقة عشوائية. وقد توصلت الدراسة إلى أن الشركات المختارة تفصح بنسبة 25% من فقرات محاسبة الموارد البشرية. وأن هناك علاقة ارتباط دالة إحصائياً بين حجم الشركة وربحيتها بالإضافة إلى أنه لا يؤثر الإفصاح عن محاسبة الموارد البشرية على عمر الشركة.

**(2- 7): ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة**

حرصت معظم الدراسات السابقة على إبراز طرق وأساليب القياس المحاسبي للموارد البشرية وتقييم مدى ملاءمة تلك الطرق لعملية القياس، وركزت في أغلبها على ضرورة معاملة تلك الموارد معاملة الأصول ومعالجتها محاسبياً بنفس طريقة معالجة الأصول وذلك لانطباق معايير الاعتراف بالأصل على العنصر البشري مع ضرورة العمل على إظهار قيمتها ضمن بنود القوائم المالية، وأكدت مختلف الدراسات على الاهتمام المتزايد بعملية المحاسبة عن الموارد البشرية حيث أشارت إلى أهمية المحاسبة عن الموارد البشرية في تزويد المستخدمين لها بالمعلومات المالية والكمية التي تساعد على استخدام الموارد البشرية بشكل أكثر كفاءة وفاعلية، ومن الملاحظ أن الدراسات السابقة لم تتفق على وضع أسلوب منهجي موحد يمكن عدَه نموذجاً موضوعياً وملائماً لتقييم وقياس الموارد البشرية وبالتالي فإن عدم الإنفاق أدى إلى اختلاف في تأثير القياس المحاسبي للموارد البشرية على قرارات المؤسسات حسب طريقة القياس المستخدمة.

إن الدراسات السابقة قد تم إجراؤها في عدد من الدول العربية والأجنبية، ولا شك أن بيئة الأعمال في دولة الكويت تختلف عن غيرها من الدول الأخرى، لذا فإن هذه الدراسة تعدَ من أوائل الدراسات التي سوف يتم إجراؤها على مستوى الشركات المساهمة بدولة الكويت وذلك من أجل الوصول إلى مستوى الأهمية التي تحظى بها عملية تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات ومبررات التطبيق ومبادئه ومعوقاته.

# الفصل الثالث

# منهجية الدراسة

# (الطريقة والإجراءات)

(3 - 1): المقدمـــة

(3 - 2): منهج الدراسة

(3 - 3): مجتمع الدراسة وعينتها

(3 - 4): المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة

(3 - 5): أدوات الدراسة ومصادر الحصول على المعلومات

(3 - 6): المعالجة الإحصائية المستخدمة

(3 - 7): ثبات أداة الدراسة

## (3-1): المقدمـــة

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهمية نظم المحاسبة عن الموارد البشرية ومبررات ومدى إمكانية تطبيقها في الشركات المساهمة بدولة الكويت؛ والتعرف على المبادئ والقواعد التي تحكم تلك النظم في حال تطبيقها في الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت؛ واستكشاف المعوقات التي قد تحول دون تطبيق تلك النظم فيها. ولتحقيق هذه الأهداف تناول هذا الفصل وصفاً لمنهج الدراسة، ومجتمع الدراسة وعينتها، والمتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة، وكذلك أدوات الدراسة ومصادر الحصول على المعلومات، والمعالجات الإحصائية المستخدمة، وصدق أداة الدراسة وثباتها.

## (3-2): منهج الدراسة

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهمية نظم المحاسبة عن الموارد البشرية ومبادئ وقواعد ومبررات ومعوقات تطبيقها في الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت، لذلك عُدَ المنهج الوصفي التحليلي المنهج المناسب لها، حيث يعرف المنهج الوصفي بأنه محاولة الوصول إلى المعرفة الدقيقة والتفصيلية لعناصر مشكلة أو ظاهرة قائمة للوصول إلى فهم أفضل وأدق (الرفاعي، 1998)، وهذا ينطبق على طبيعة هذه الدراسة.

## (3 - 3): مجتمع الدراسة وعينتها

تكون مجتمع الدراسة من المديرين الماليين العاملين في الشركات المساهمة العامة الكويتية ومدققي الحسابات الخارجيين لتلك الشركات، والوسطاء الماليين العاملين في سوق الكويت للأوراق المالية. أما عينة الدراسة فتمثلت في عينة تم اختيارها من الفئات الثلاث المشار إليها اعلاه على النحو الآتي: (60) من فئة المديرين الماليين و(60) من فئة المدققين الخارجيين؛ و(50) من فئة الوسطاء الماليين. وقد تم توزيع (170) استبانة عليهم. تم إستعادة منها ما مجمله (157) استبانة وقد أستبعد منها (14) استبانة لعدم صلاحيتها للتحليل الإحصائي. وبهذا يصبح عدد الاستبانات الصالحة لعملية التحليل (143) استبانة.

## (3 - 4): المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة

من خلال تحليل البيانات الموضحة في الجدول رقم (3 ــ 1) يمكن استخلاص الموشرات الوصفية التالية:

1. أن 97% منهم يحملون شهادات جامعية مما يرجح كونهم على معرفة بمفهوم ومكونات رأس المال المعرفي الذي يعدَ الموارد البشرية من أهم مكوناته.
2. أنهم جميعاً وبنسبة 100% خريجو تخصصات علمية ذات علاقة بالمحاسبة بفروعها المختلفة المالية والإدارية، ومن ثم معرفتهم بالمفاهيم الأساسية التي تحكم النظم المحاسبية المالية والإدارية.

3. أن ما يعادل 91% منهم لديهم خبرة في مجال الوظائف التي يشغلونها تتجاوز السنوات الخمس. مما يرجح أن يكونوا على دراية بأهمية الموارد البشرية عنصراً من عناصر نجاح المنشأة ومن ثم قدرتها على الاستمرارية.

4. أنهم جميعاً وبنسبة 100% يشغلون وظائف على صلة وثيقة بالتقارير المالية التي تنتجها النظم المحاسبية المالية والإدارية ومن ثم لديهم المقدرة على تقييم الدور الذي يمكن لمحاسبة الموارد البشرية أن تلعبه في توفير المعلومات المناسبة لمستخدمي التقارير المالية في مجال إتخاذ القرارات.

وبناء على جميع ما تقدم يمكن الاستنتاج المبدئي من أن عينة الدراسة لديها القدرة على فهم الأسئلة المطروحة في الاستبانة، مما يوفر للنتائج المبينة على إجاباتهم عن تلك الأسئلة الدقة والمصداقية المستهدفة.

جدول (3 ــ 1)

وصف المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة

| ت | المتغير | الفئة | التكرار | النسبة المئوية (%) |
|---|---|---|---|---|
| 1 | **المستوى التعليمي** | بكالوريوس | 82 | 57 |
| | | دبلوم عال | 4 | 3 |
| | | ماجستير | 44 | 31 |
| | | دكتوراه | 13 | 9 |
| | | أخرى | - | - |
| 2 | **التخصص العلمي حسب الشهادة** | محاسبة | 67 | 47 |
| | | إدارة أعمال | 43 | 30 |
| | | اقتصاد | 7 | 5 |
| | | علوم مالية ومصرفية | 26 | 18 |
| | | حقوق | - | - |
| | | أخرى | - | - |
| 3 | **عدد سنوات الخدمة** | 5سنوات فأقل | 13 | 9 |
| | | 6 ــ 10سنوات | 20 | 14 |
| | | 10 ــ 15سنة | 31 | 22 |
| | | 15 ــ 20سنة | 36 | 25 |
| | | 20سنة فأكثر | 43 | 30 |
| 4 | **طبيعة العمل** | مدير مالي | 60 | 42 |
| | | وسيط مالي | 23 | 16 |
| | | مدقق خارجي | 60 | 42 |

## (3-5) : أدوات الدراسة ومصادر الحصول على المعلومات

تكونت الدراسة من جانبين؛ جانب نظري وآخر تطبيقي، ففي الجانب النظري تم التطرق إلى معظم المفاهيم والمبادئ العلمية ذات العلاقة بالموضوع، أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمد الباحث على المنهج الوصفي والتحليلي الذي يهدف - من خلاله - إلى معرفة المبررات والمبادئ ومعوقات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة بدولة الكويت، بهدف جمع البيانات وتحليلها واختبار الفرضيات. واعتمدت الدراسة الحالية في جمع البيانات وأساليب تحليلها والبرامج المستخدمة من خلال:

- الكتب والدوريات والرسائل الجامعية؛ وذلك بهدف بناء الإطار النظري للدراسة.
- الاستبانة، التي تم إعدادها خصيصاً لجمع البيانات والمعلومات التي تتعلق بموضوع الدراسة من مجتمع الدراسة. وقد شملت الاستبانة على عدد من العبارات تعكس أهداف الدراسة وأسئلتها، للإجابة عنها من قبل المبحوثين، وسيتم استخدام مقياس Likert الخماسي، بحيث تأخذ كل إجابة أهمية نسبية من (1 ــ 5). ولأغراض التحليل سيتم استخدم البرنامج الإحصائي SPSS.

وقد وقعت الاستبانة في أربعة أجزاء، هي:

**(أولاً) القسم الأول**: تضمن متغيرات تتعلق بالخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة من خلال (4) فقرات. وهي (المستوى التعليمي؛ التخصص العلمي حسب الشهادة ؛ وعدد سنوات الخدمة وطبيعة العمل).

**(ثانياً) القسم الثاني**: تضمن متغيرات بتقييم مدى تأثير عينة الدراسة لمبررات تطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة في دولة الكويت عبر (9) فقرات.

**(ثالثاً) القسم الثالث**: تضمن متغيرات تتعلق بتقييم مدى تأثير عينة الدراسة لمبررات وجود مبادئ وقواعد تلزم لتطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة في دولة الكويت عبر (9) فقرات.

**(رابعاً) القسم الرابع**: تضمن متغيرات تتعلق بمعوقات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت عبر (7) فقرات.

وبذلك شملت الاستبانة (25) فقرة تراوح مدى الاستجابة من (1- 5) وكان المقياس فيما يتعلق بقوة التأييد على النحو الآتي:

| أؤيد بقوة | أؤيد | محايد | أعارض | أعارض بقوة |
|---|---|---|---|---|
| 5 | 4 | 3 | 2 | 1 |

## (3- 6): المعالجة الإحصائية المستخدمة

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن أسئلتها واختبار فرضياتها استخدم الباحث الأساليب الإحصائية التالية:

1. معامل Cronbach Alpha لمعرفة ثبات الأداة، وقياس قوة التماسك بين فقرات الاستبانة المعدة.
2. المتوسطات الحسابية Arithmetic Means لتحديد مستوى تأييد أفراد العينة لمتغيرات الدراسة.
3. الانحرافات المعيارية Standard Deviation لقياس درجة تشتت الاستجابات حول وسطها الحسابي.

4. اختبار T لعينة واحدة One sample T-test وذلك لاختبار الفرضيات الثلاث الأولى.

5. تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA، وذلك لاختبار الفرضية الرابعة الهادفة إلى التحقق من وجود اختلاف بين وجهات نظر الفئات المشمولة في عينة الدراسة (المديرين الماليين ومدققي الحسابات الخارجيين والوسطاء الماليين في سوق الأوراق المالية) حول مبررات ومبادئ ومعوقات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة بدولة الكويت.

6. اختبار Scheffe للمقارنات البعدية بين المتوسطات الحسابية لمعرفة مصدر الاختلاف في حالة وجود اختلافات دالة إحصائياً بين آراء الفئات الثلاث المشمولة في عينة الدراسة.

من جانب آخر، وبقصد تصنيف مستوى التأييد الذي تبديه عينة الدراسة للفقرات المشمولة في أسئلة الاستبانه استخدم الباحث مقياساً للمدى (Range) بين مستويات هذا التأييد قدره (0.80) تم احتسابه على النحو التالي:

$$\text{المدى} = \frac{\text{العلامة القصوى} - \text{العلامة الدنيا}}{\text{العلامة القصوى}}$$

$$\text{المدى} = \frac{5 - 1}{5} = 0.80$$

وبناء على ذلك تم تصنيف هذا التأييد ضمن الفئات التالية:

من 4.23 فأكثر تأييد مرتفع جداً.

من 3.42 ـــ 4.22 مرتفع.

من 2.61 ـــ 3.41 متوسط.

من 1.80 ـــ 2.60 منخفض

أقل من 1.80 منخفض جداً

## (3- 7)؛ ثبات أداة الدراسة

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة أو على الأقل نتائج متقاربة جداً لو تمت إعادة توزيع الاستبانة أكثر من مرة، وبعبارة أخرى فإن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائج الاستبانة، وعدم وجود تباين جوهري عن نتائجها فيما لو تمت إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة. وقد تحقق الباحث من ثبات استبانة الدراسة من خلال حساب معامل Cronbach Alpha. الذي تشير نتائجه الموضحة في الجدول رقم (3 ـ 2) إلى قوة الارتباط والتماسك بين فقرات المقياس. وتعد قيمة Alpha مقبولة في البحوث المتعلقة بالعلوم الإنسانية عند زيادتها عن (Alpha ≥ 0.60) (Sekaran, 2003: 67).

الجدول (3 ـ 2)

معامل ثبات الاتساق الداخلي لأبعاد الاستبانة (كرونباخ ألفا)

| ت | البعد | عدد الفقرات | قيمة (α) ألفا |
|---|---|---|---|
| 1 | مبررات تطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية | 9 | 0.912 |
| 2 | مبادئ وقواعد تلزم لتطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية | 9 | 0.780 |
| 3 | معوقات لتطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية | 7 | 0.893 |
| | جميع الفقرات كوحدة واحدة | 25 | 0.940 |

وتدل معاملات الثبات هذه على تمتع الأداة سواء في مجملها أو في فقراتها المفصلة بمعامل ثبات عالٍ على قدرة الأداة على تحقيق أغراض الدراسة.

حيث يتضح من الجدول (3ـــ2) أن أعلى معامل ثبات أبعـــاد الاســـتبانة هـــو (0.912) والمرتبط بمبررات تطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية، فيما يلاحظ أن أدنى قيمة للثبات كان (0.780) والمرتبط بمبادئ وقواعد تلزم لتطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية وبشكل عام تبين أن معاملات الثبات تشير إلى إمكانية ثبات النتائج التي يمكن أن تسفر عنها الاســـتبانة نتيجة تطبيقها.

# الفصل الرابع

# نتائج التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات

(4-1): المقدمـــة

(4-2): التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

(4-3): اختبار فرضيات الدراسة

## (4-1): المقدمـــة

يهدف هذا الفصل إلى عرض نتائج تحليل آراء عينة الدراسة حول متغيـرات الدراسـة المعتمدة، وقد تم استخدام مؤشرات التحليل الإحصائي الوصفي مثل الأوساط الحـسابية لتقـدير المستويات، والانحرافات المعيارية. وقد تم عرض النتائج عبر محورين رئيسين، وفقاً للتالي:

**التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة**

**اختبار فرضيات الدراسة**

## (4-2): التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

**بخصوص السؤال الأول الذي ينص على ما يلي:**

**هل هناك مبررات لتطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت؟**

لوصف مدى تأييد عينة الدراسة لمبررات تطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة في دولة الكويت، لجأ الباحث إلى اسـتخدام المتوسـطات الحـسابية والانحرافات المعيارية، ومستوى التأييد، كما هو موضح بالجدول (4ـ1).

جدول (4 ــ 1): مدى تأييد عينة الدراسة بفئاتها الثلاث لمبررات تطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية في الشركات المساهمة بدولة الكويت

| ت | الفقرة | المديرين الماليين | | | المدققين الخارجيين | | | الوسطاء الماليين | | | العينة جميعها كوحدة | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | مستوى التأييد | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | مستوى التأييد | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | مستوى التأييد | الوسط الحسابي | مستوى التأييد | الترتيب |
| 1 | تعاظم النفقات المدفوعة في توظيف واستقطاب المديرين التنفيذيين وغيرهم في إدارة الشركات المساهمة | 3.73 | 0.92 | مرتفع | 3.03 | 0.92 | متوسط | 2.70 | 1.33 | متوسط | 3.15 | متوسط | 5 |
| 2 | القبول المتصاعد لمفهوم رأس المال المعرفي والموارد البشرية في أدبيات المحاسبة وعالم الأعمال | 3.58 | 0.87 | مرتفع | 2.93 | 0.88 | متوسط | 2.57 | 1.38 | منخفض | 3.03 | متوسط | 6 |
| 3 | النمو المضطرد في أنشطة الشركات المساهمة الخدمية مثل مكاتب المحاماة؛ والإستشارات الإدارية؛ وتدقيق الحسابات والتي تشكل الموارد البشرية فيها العنصر الرئيس من موجوداتها | 3.47 | 0.89 | مرتفع | 2.73 | 0.88 | متوسط | 2.57 | 1.24 | منخفض | 2.92 | متوسط | 7 |
| 4 | تطبيق نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية في الشركة يوفر المعلومات المناسبة لتوفير عنصر الإفصاح والشفافية عن تكلفة ونوعية تلك الموارد في القوائم المالية المنشورة | 3.45 | 0.83 | مرتفع | 2.72 | 0.72 | متوسط | 2.43 | 1.27 | منخفض | 2.87 | متوسط | 9 |
| 5 | تعاظم أهمية المعلومات الخاصة بالمحاسبة الاجتماعية التي تولي أهمية خاصة للمبالغ النقدية والمزايا العينية للموظفين باعتبارهم جزءاً رئيساً في تحديد القيمة الاقتصادية للشركة | 3.43 | 0.79 | مرتفع | 2.77 | 0.81 | متوسط | 2.57 | 1.24 | منخفض | 2.92 | متوسط | 7 |
| 6 | تعاظم أهمية الحاكمية المؤسسية في إدارة وتقييم أداء الشركات المساهمة العامة | 3.43 | 0.83 | مرتفع | 2.93 | 0.78 | متوسط | 3.26 | 1.18 | متوسط | 3.21 | متوسط | 4 |
| 7 | تطبيق نظام للمحاسبة على الموارد البشرية في الشركة يوفر معايير وأسس عادلة لتقييم أداء العاملين تستخدم في الترقية وتجديد العقود | 3.88 | 0.78 | مرتفع | 3.60 | 0.64 | مرتفع | 3.04 | 1.22 | متوسط | 3.51 | مرتفع | 2 |
| 8 | تطبيق نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية في الشركة يساهم في تصميم نظام متكامل للمعلومات فيها يجمع بين النظام المحاسبي والنظام الإداري | 3.93 | 0.63 | مرتفع | 3.62 | 0.64 | مرتفع | 2.70 | 1.33 | متوسط | 3.42 | مرتفع | 3 |
| 9 | شيوع استخدام عقود الإيجارة طويلة الأجل للموظفين يبرر وجود نظام محاسبي للموارد البشرية | 4.10 | 0.73 | مرتفع | 3.65 | 0.76 | مرتفع | 2.96 | 1.19 | متوسط | 3.57 | مرتفع | 1 |
| | المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام | 3.67 | 0.81 | مرتفع | 3.11 | 0.78 | متوسط | 2.75 | 1.26 | متوسط | 3.18 | متوسط | |

تشير بيانات الجدول رقم (4 ــ 1) وفقاً لآراء الفئات المشمولة في عينة الدراسة إلى ما يلي:

1. تراوح تأييد عينة الدراسة جميعها وحدة واحدة لمبررات تطبيق نظام المحاسبة عن الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة من مرتفع بالنسبة لثلاث فقرات فقط هي ذات الأرقام (7 ؛ 8 ؛ 9) ومتوسط للفقرات الست الباقية (1 ؛ 2 ؛ 3 ؛ 4 ؛ 5 ؛ 6).

2. كان تأييد عينة الدراسة جميعها وحدة واحدة لمبررات تطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت هو بشكل عام متوسط وذلك بوسط حسابي عام قدره (3.18). أما على مستوى الفئات المشمولة في عينة الدراسة فرادى فقد كانت فئة المديرين الماليين هي الأكثر تقديراً وبوسط حسابي بلغ (3.67) من بين الفئات الأخرى، في حين كانت فئة الوسطاء الماليين هي الأقل تقديراً وبوسط حسابي بلغ (2.75).

3. تفاوت مستوى تأييد عينة الدراسة لتلك المبررات كل على حده، إذ كما يبدو من ترتيب هذه الفقرات على أساس قوة التأييد، احتلت "الفقرة 9" وهي شيوع استخدام عقود الإيجارة طويلة الأجل للموظفين يبرر وجود نظام محاسبي للموارد البشرية المرتبة الأولى وبوسط حسابي قدره (3.57) من تلك الفقرات في حين جاء في المرتبة الثانية "الفقرة 7" التي تنص على "أن تطبيق نظام للمحاسبة على الموارد البشرية في الشركة يوفر معايير وأسساً عادلة لتقييم أداء العاملين تستخدم في الترقية وتجديد العقود" ووسطها الحسابي (3.51). أما المرتبة الأخيرة فكانت من نصيب "الفقرة 4" التي تنص على "أن تطبيق نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية في الشركة يوفر المعلومات المناسبة لتوفير عنصر الإفصاح والشفافية عن تكلفة ونوعية تلك الموارد في القوائم المالية المنشورة " وبوسط حسابي قدره (2.87).

4. إن الانخفاض النسبي للانحرافات المعيارية عن الأوساط الحسابية في التأييد الذي أبدته الفئات المشمولة في عينة الدراسة كل على حده تجاه تلك الفقرات، يؤشر إلى اتساق إجابات أو آراء الأفراد المشمولين في عينة الدراسة حول الفقرات المختلفة وذلك سواء على مستوى الفئة الواحدة أو على مستوى الفئات جميعها وحدة واحدة.

ويرى الباحث أن وجود المشاكل المحاسبية التي تترتب على تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية خصوصاً في جوانب القياس والتقييم والإفصاح أدى إلى بروز مبررات تعيق تطبيق هذه النظم.

**وبخصوص السؤال الثاني، الذي ينص على ما ياتي:**

**ما المبادئ والقواعد اللازمة لتطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت؟**

لوصف مدى تأييد عينة الدراسة للمبادئ والقواعد اللازمة لتطبيقه في الشركات المساهمة العامة في دولة الكويت، استخدم الباحث أيضاً مؤشرات التحليل الإحصائي الوصفي، كما هو موضح بالجدول (4ـ2).

جدول (4 ــ 2)

مدى تأييد عينة الدراسة بفئاتها الثلاث للمبادئ والقواعد اللازمة لتطبيقه في الشركات المساهمة في دولة الكويت

| ت | الفقرة | المديرين الماليين | | | المدققين الخارجيين | | | الوسطاء الماليين | | | العينة جميعها كوحدة | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | مستوى التأييد | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | مستوى التأييد | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | مستوى التأييد | الوسط الحسابي | مستوى التأييد | الترتيب |
| 1 | استخدام أسلوب التكلفة التاريخية في قياس تكلفة الموارد البشرية للشركة | 3.87 | 0.65 | مرتفع | 3.85 | 0.71 | مرتفع | 2.74 | 1.14 | متوسط | 3.49 | مرتفع | 9 |
| 2 | استخدام أسلوب التكلفة الاستبدالية في قياس تكلفة الموارد البشرية للشركة | 4.00 | 0.64 | مرتفع | 3.85 | 0.73 | مرتفع | 3.39 | 1.08 | متوسط | 3.75 | مرتفع | 3 |
| 3 | استخدام أسلوب تكلفة أسلوب الفرصة البديلة في قياس تكلفة الموارد البشرية للشركة | 3.95 | 0.67 | مرتفع | 3.88 | 0.87 | مرتفع | 3.43 | 0.99 | مرتفع | 3.76 | مرتفع | 2 |
| 4 | رسملة النفقات المدفوعة في استقطاب الموظفين | 3.87 | 0.50 | مرتفع | 3.78 | 0.64 | مرتفع | 3.30 | 1.15 | متوسط | 3.65 | مرتفع | 6 |
| 5 | رسملة النفقات المدفوعة في تدريب وتطوير وتنمية مهارات وخبرات الموظفين | 3.92 | 0.65 | مرتفع | 3.75 | 0.65 | مرتفع | 3.48 | 1.20 | مرتفع | 3.71 | مرتفع | 4 |
| 6 | رسملة المزايا العينية المقدمة للموظفين | 3.83 | 0.76 | مرتفع | 3.90 | 0.66 | مرتفع | 3.39 | 1.12 | متوسط | 3.71 | مرتفع | 4 |
| 7 | رسملة مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة للموظفين | 3.90 | 0.86 | مرتفع | 3.70 | 0.74 | مرتفع | 3.13 | 1.22 | متوسط | 3.58 | مرتفع | 8 |
| 8 | الإفصاح في بند مستقل عن تكلفة الموارد البشرية كبند من بنود الأصول طويلة الأجل في الميزانية | 3.87 | 0.75 | مرتفع | 3.77 | 0.67 | مرتفع | 3.91 | 1.08 | مرتفع | 3.85 | مرتفع | 1 |
| 9 | وضع معيار محاسبي دولي خاص بمحاسبة الموارد البشرية | 4.00 | 0.66 | مرتفع | 3.80 | 0.73 | مرتفع | 3.04 | 0.77 | متوسط | 3.61 | مرتفع | 7 |
| المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام | | 3.91 | 0.68 | مرتفع | 3.81 | 0.71 | | 3.31 | 1.08 | متوسط | 3.68 | | مرتفع |

تشير بيانات الجدول رقم (4 ــ 2) وفقاً لآراء الفئات المشمولة في عينة الدراسة إلى ما يلي:

1. اتضح التأييد المرتفع من قبل عينة الدراسة وحدة واحدة لمبادئ وقواعد تطبيق نظام المحاسبة عن الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة.

2. كان تأييد عينة الدراسة جميعها وحدة واحدة لمبادئ وقواعد تطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت هي بشكل عام مرتفع وذلك بوسط حسابي عام قدره (3.68). أما على مستوى الفئات المشمولة في عينة الدراسة فرادى فقد كانت فئة المديرين الماليين هي الأكثر تقديراً وبوسط حسابي بلغ (3.91) من بين الفئات الأخرى، في حين كانت فئة الوسطاء الماليين هي الأقل تقديراً وبوسط حسابي بلغ (3.31).

3. تفاوت مستوى تأييد عينة الدراسة لتلك المبادئ والقواعد كل على حده، إذ كما يبدو من ترتيب هذه الفقرات على أساس قوة التأييد، احتلت "الفقرة 8" وهي الإفصاح في بند مستقل عن تكلفة الموارد البشرية ندأ من بنود الأصول طويلة الأجل في الميزانية المرتبة الأولى وبوسط حسابي قدره (3.85) من تلك الفقرات في حين جاء في المرتبة الثانية "الفقرة 3" التي تنص على "استخدام أسلوب تكلفة أسلوب الفرصة البديلة في قياس تكلفة الموارد البشرية للشركة" ووسطها الحسابي (3.76). أما المرتبة الأخيرة فكانت من نصيب "الفقرة 1" التي تنص على "استخدام أسلوب التكلفة التاريخية في قياس تكلفة الموارد البشرية للشركة" وبوسط حسابي قدره (3.49).

4. إن الانخفاض النسبي للانحرافات المعيارية عن الأوساط الحسابية في التأييد الذي أبدته الفئات المشمولة في عينة الدراسة كل على حده تجاه تلك الفقرات، يؤشر إلى اتساق إجابات أو آراء

الأفراد المشمولين في عينة الدراسة حول الفقرات المختلفة وذلك سواء على مستوى الفئة الواحدة أو على مستوى الفئات جميعها وحدة واحدة.

ويرى الباحث بأن تأييد عينة الدراسة لوجود قواعد ومبادئ تحكم نظم محاسبة المـوارد البشرية يستوجب قيام الجهات المعنية بوضع المعايير بتوفير هذه المبادئ والقواعد وتضمينها في معايير خاصة يعمم على الشركات المساهمة.

**وبخصوص السؤال الثالث، ونصه كما يلي:**

**هل توجد معوقات تحول دون تطبيق نظام المحاسبة علـى المـوارد البـشرية فـي الـشركات المساهمة بدولة الكويت؟**

لوصف المعوقات التي تحول دون تطبيق هذا النظام في الشركات المساهمة فـي دولـة الكويت، استخدم الباحث هنا أيضاً مؤشرات التحليل الإحصائي الوصفي، كما هو موضح بالجدول (4ـ3).

جدول (4 ــ 3)

مدى تأييد عينة الدراسة بفئاتها الثلاث لوجود معوقات التي تحول دون تطبيق هذا النظام في الشركات المساهمة في دولة الكويت

| ت | الفقرة | المديرين الماليين | | | المدققين الخارجيين | | | الوسطاء الماليين | | | العينة جميعها كوحدة | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | مستوى التأييد | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | مستوى التأييد | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | مستوى التأييد | الوسط الحسابي | مستوى التأييد | الترتيب |
| 1 | لا يوجد للشركة المساهمة العامة حق ملكية قانوني على الموارد البشرية فيه تبرر معاملته كأصل من الأصول | 3.92 | 0.65 | مرتفع | 3.68 | 0.70 | مرتفع | 2.87 | 0.97 | متوسط | 3.49 | مرتفع | 7 |
| 2 | نظراً لحالة عدم التأكد المحيطة بمستقبل الشركة ونشاطها الاقتصادي يصبح من الصعب قياس المنافع او الخدمات المستقبلية من مواردها البشرية التي تبرر معالجتها كأصل من الأصول | 3.88 | 0.64 | مرتفع | 3.98 | 0.72 | مرتفع | 2.87 | 0.97 | متوسط | 3.58 | مرتفع | 6 |
| 3 | إرتفاع معدل دوران الموظفين في الشركات المساهمة العامة يجعل من الصعب تقدير أعمارهم الإنتاجية التي تلزم رسملة نفقاتهم | 3.88 | 0.78 | مرتفع | 3.82 | 0.79 | مرتفع | 3.17 | 1.11 | متوسط | 3.62 | مرتفع | 3 |
| 4 | لا يوجد سوق متخصص لتبادل القوى العاملة في الشركة وهو الشرط اللازم لتحديد القيمة العادلة للموارد البشرية فيها | 4.02 | 0.70 | مرتفع | 3.90 | 0.75 | مرتفع | 3.09 | 0.90 | متوسط | 3.67 | مرتفع | 2 |
| 5 | لا يمكن توفير عنصر الموضوعية في قياس تكلفة الموارد البشرية لأن قياس هذه التكلفة يتم بموجب أساليب معقدة لا تتوفر في معظم الشركات المساهمة العامة | 4.02 | 0.72 | مرتفع | 3.83 | 0.74 | مرتفع | 3.00 | 0.90 | متوسط | 3.62 | مرتفع | 3 |
| 6 | لا يجوز من الناحية الإنسانية عرض الموارد البشرية في قائمة المركز المالي لأنها كائنات حية ليست جامدة كالآلات والمباني | 4.23 | 0.56 | مرتفع جداً | 4.00 | 0.74 | مرتفع | 2.87 | 0.92 | متوسط | 3.70 | مرتفع | 1 |
| 7 | إن الإفصاح عن القيم النقدية للموظفين في القوائم المالية يزيد من حمى الحسد والبغضاء فيما بينهم | 4.08 | 0.65 | مرتفع | 3.97 | 0.74 | مرتفع | 2.74 | 1.01 | متوسط | 3.60 | مرتفع | 5 |
| | المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام | 4.00 | 0.67 | مرتفع | 3.88 | 0.74 | مرتفع | 2.94 | 0.97 | متوسط | 3.61 | مرتفع | |

تشير بيانات الجدول رقم (4 ــ 3) وفقاً لآراء الفئات المشمولة في عينة الدراسة إلى ما يلي:

1. اتضح التأييد المرتفع من قبل عينة الدراسة وحدة واحدة للمعوقات التي تحول دون تطبيق نظام المحاسبة عن الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة.

2. كان تأييد عينة الدراسة جميعها وحدة واحدة للمعوقات التي تحول دون تطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت هي بشكل عام مرتفع وذلك بوسط حسابي عام قدره (3.61). أما على مستوى الفئات المشمولة في عينة الدراسة فرادى فقد كانت فئة المديرين الماليين هي الأكثر تقديراً وبوسط حسابي بلغ (4.00) من بين الفئات الأخرى، في حين كانت فئة الوسطاء الماليين هي الأقل تقديراً وبوسط حسابي بلغ (2.94).

3. تفاوت مستوى تأييد عينة الدراسة لتلك المعوقات كل على حده، إذ كما يبدو من ترتيب هذه الفقرات على أساس قوة التأييد، احتلت "الفقرة 6" وهي لا يجوز من الناحية الإنسانية عرض الموارد البشرية في قائمة المركز المالي لأنها كائنات حية ليست جامدة كالآلات والمباني المرتبة الأولى وبوسط حسابي قدره (3.70) من تلك الفقرات في حين جاء في المرتبة الثانية "الفقرة 3" التي تنص على "لا يوجد سوق متخصص لتبادل القوى العاملة في الشركة وهو الشرط اللازم لتحديد القيمة العادلة للموارد البشرية فيها" ووسطها الحسابي (3.67). أما المرتبة الأخيرة فكانت من نصيب "الفقرة 1" والتي تنص على " لا يوجد للشركة المساهمة العامة حق ملكية قانوني على الموارد البشرية فيه تبرر معاملته كأصل من الأصول" وبوسط حسابي قدره (3.49).

4. إن الانخفاض النسبي للانحرافات المعيارية عن الأوساط الحسابية في التأييد الذي أبدته الفئات المشمولة في عينة الدراسة كل على حده تجاه تلك الفقرات، يؤشر إلى اتساق إجابات أو آراء

الأفراد المشمولين في عينة الدراسة حول الفقرات المختلفة وذلك سواء على مستوى الفئة الواحدة أو على مستوى الفئات جميعها وحدة واحدة.

وتؤيد النتيجة أعلاه في رأي الباحث أهمية وجود نظم محاسبية متخصصة للمحاسبة عن الموارد البشرية لكن في ظل الشروط اللازمة لها لكي تحد من المعوقات التي تحول دون تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية.

## (4-3): اختبار فرضيات الدراسة

سعى الباحث في هذا الجزء من الدراسة إلى اختبار فرضيات الدراسة، أي إلى اختبار مدى قبول أو رفض فرضيات الدراسة من خلال استخدام اختبار T للعينة الواحدة بالنسبة للفرضيات الثلاث الاولى واختباري تحليل التباين الأحادي، واختبار Scheffee لاختبار الفرضية الرابعة وكما يلي:

**الفرضية الاولى ($HO_1$) ونصها كما يلي:**

**لا توجد مبررات لتطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت؟**

باستخدام اختبار T لعينة واحدة One Sample T-test، كانت النتائج الموضحة في الجدول التالي (4 ــ 4).

جدول (4 ـــ 4)

نتائج اختبار T لعينة واحدة لوجود تأييد من قبل عينة الدراسة لمبررات لتطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت

| | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجات الحرية DF | قيمة T المحسوبة | قيمة T الجدولية | مستوى الدلالة Sig.* |
|---|---|---|---|---|---|---|
| مبررات تطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت | 3.286 | 0.734 | 142 | 4.671 | 1.655 | 0.000 |

$\alpha \leq 0.05$

وفقاً لقاعدة القرار المستخدمة في اختبار (T) للعينة الواحدة التي تنص على ما يلي: ترفض الفرضية الصفرية (Ho) إذا كانت قيمة (T) المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية أو إذا كانت ($\alpha \leq 0.05$).

تشير النتائج الموضحة في الجدول (4 ـــ 4) إلى أن عينة الدراسة تؤيد وجود مبررات لتطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت، إذ بلغت قيمة (T) المحسوبة (4.671) وهي دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بالمقارنة مع قيمة (T) الجدولية البالغة (1.655). وعليه ترفض الفرضية العدمية (الصفرية) ($HO_1$) وتقبل الفرضية البديلة ($Ha_1$) التي تنص على:

**وجود مبررات لتطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت**

**الفرضية الثانية ($HO_2$)**

**لا توجد مبادئ وقواعد تلزم لتطبيق نظام المحاسبة على المــوارد البــشرية فــي الــشركات المساهمة في دولة الكويت.**

باستخدام اختبار T لعينة واحدة One Sample T-test، كانت النتائج الموضحة في الجدول التالي (4 ــ 5).

جدول (4 ــ 5)

نتائج اختبار T لعينة واحدة لتأييد عينة الدراسة لوجود مبادئ وقواعد تلزم لتطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت

| | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجات الحرية DF | قيمة T المحسوبة | قيمة T الجدولية | مستوى الدلالة Sig.* |
|---|---|---|---|---|---|---|
| مبادئ وقواعد تلزم تطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية في الشركات المساهمة بدولة الكويت | 3.772 | 0.564 | 142 | 16.358 | 1.655 | 0.000 |

$\alpha \leq 0.05$

توضح النتائج الموضحة في الجدول (4 ــ 5) وجود مبادئ وقواعد تلزم لتطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت، إذ بلغت قيمة (T) المحسوبة (16.358) وهي دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بالمقارنة مع قيمة (T) الجدولية البالغة (1.655). وعليه ترفض الفرضية العدمية (الصفرية) ($HO_2$) وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على:

**وجود مبادئ وقواعد تلزم لتطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت.**

**الفرضية الثالثة ($HO_3$)**

**لا توجد معوقات لتطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت.**

باستخدام اختبار T لعينة واحدة One Sample T-test، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي (4 ـــ 6).

جدول (4 ـــ 6)

نتائج اختبار T لعينة واحدة لوجود معوقات لتطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت

| | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | درجات الحرية DF | قيمة T المحسوبة | قيمة T الجدولية | مستوى الدلالة Sig.* |
|---|---|---|---|---|---|---|
| معوقات لتطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت | 3.783 | 0.657 | 142 | 14.250 | 1.655 | 0.000 |

$\alpha \leq 0.05$

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول (4 ـــ 6) وجود معوقات لتطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت، إذ بلغت قيمة (T) المحسوبة (14.250) وهي دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بالمقارنة مع قيمة (T) الجدولية البالغة (1.655). وعليه ترفض الفرضية العدمية (الصفرية) ($HO_3$) وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على:

**وجود معوقات لتطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت**

**وبخصوص الفرضية الرئيسه الرابعة** ($HO_4$)

**لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر الفئات المشمولة في عينة الدراسة (المديرين الماليين ؛ مدققي الحسابات الخارجيين ؛ والوسطاء الماليين في سوق الأوراق المالية) حول مبررات ومبادئ ومعوقات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة في دولة الكويت.**

لاختبار هذه الفرضية تم تقسيم الفرضية الرئيسة إلى ثلاث فرضيات فرعية وتم استخدام تحليل التباين الآحادي لقياس الاختلاف بين وجهات نظر أفراد عينة الدراسة (المديرين الماليين ؛ مدققي الحسابات الخارجيين ؛ والوسطاء الماليين في سوق الأوراق المالية) حول مبررات ومبادئ ومعوقات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة في دولـــة الكويــت وبمستوى دلالة إحصائية ($\alpha \leq 0.05$).

**الفرضية الفرعية الاولى** ($h_{O4-1}$)

**لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر الفئات المشمولة في عينة الدراسة (المديرين الماليين ؛ مدققي الحسابات الخارجيين ؛ والوسطاء الماليين في سوق الأوراق المالية) حول مبررات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة في دولة الكويت.**

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل التباين الأحادي ومن خلال الاحصاءة F لقيـــاس الاختلاف بين وجهات نظر أفراد عينة الدراسة (المديرين الماليين ؛ مدققي الحسابات الخارجيين ؛ والوسطاء الماليين في سوق الأوراق المالية) حول مبررات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية

في الشركات المساهمة العامة في دولة الكويت وبمستوى دلالة إحصائية ($\alpha \leq 0.05$). وكما مبين في جدول (4ـ 7).

جدول (4ـ 7)

نتائج اختبار تحليل التباين الآحادي للفروقات بين وجهات نظر الفئات المشمولة في عينة الدراسة حول مبررات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة في دولة الكويت

| | مصدر التباين S.O.V | مجموع المربعات SOS | درجات الحرية DF | متوسط مجموع المربعات MS | قيمة F المحسوبة | Sig* مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| مبررات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت | بين المجموعات | 17.172 | 2 | 8.586 | 20.260 | 0.000 |
| | داخل المجموعات | 59.332 | 140 | 0.424 | | |
| | المجموع | 76.504 | 142 | | | |

$\alpha \leq 0.05$

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول (4ـ 7) وجود اختلاف ذي دلالة إحصائية حول مبررات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$). حيث كانت قيمة (F) المحسوبة دالة بقيمة بلغت (20.260).

وعليه ترفض الفرضية العدمية (الصفرية) ($hO_{4-1}$) وتقبل الفرضية البديلة والتي تنص على:

**وجود فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر الفئات المشمولة في عينة الدراسة (المديرين الماليين ؛ مدققي الحسابات الخارجيين ؛ والوسطاء الماليين في سوق الأوراق المالية) حول مبررات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت**

ولمعرفة مصدر الاختلاف حول مبررات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت فيما بين الفئات المشمولة بالدراسة، استخدم اختبار Scheffee للمقارنات البعدية بين المتوسطات الحسابية، للكشف عن مصدر هذا الاختلاف. وكما هو موضح بالجدول (4ـــ8) وقد تبين أن هناك اختلافاً ذو دلالة إحصائية حول مبررات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة في دولة الكويت بين المديرين الماليين والمدققين الخارجيين بقيمة بلغت (0.56*) وذلك لصالح المديرين الماليين بمتوسط حسابي بلغ (3.67) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي للمدققين الخارجيين البالغ (3.11)؛ كما ان هناك اختلافاً ذو دلالة إحصائية حول مبررات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة في دولة الكويت بين المديرين الماليين والوسطاء الماليين بقيمة بلغت (0.92 *) وذلك لصالح المديرين الماليين بمتوسط حسابي بلغ (3.67) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي للمدققين الخارجيين البالغ (2.75).

جدول (4ـــ8)

نتائج اختبار Scheffee للمقارنات البعدية بين المتوسطات الحسابية لمبررات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت

| الفئة | المتوسط | المديرين الماليين | المدققين الخارجيين | الوسطاء الماليين |
|---|---|---|---|---|
| | | 3.67 | 3.11 | 2.75 |
| المديرون الماليون | 3.67 | | * 0.56 | * 0.92 |
| المدققين الخارجيون | 3.11 | | | |
| الوسطاء الماليون | 2.75 | | | |

* عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha \leq 0.05$)

**الفرضية الفرعية الثانية** ($h_{O4-2}$)

لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر الفئات المشمولة في عينة الدراسة (المديرين الماليين ؛ مدققي الحسابات الخارجيين ؛ والوسطاء الماليين في سوق الأوراق المالية) حول مبادئ تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة في دولة الكويت.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل التباين الآحادي لقياس الاختلاف بين وجهات نظر أفراد عينة الدراسة (المديرين الماليين ؛ مدققي الحسابات الخارجيين ؛ والوسطاء الماليين في سوق الأوراق المالية) حول مبادئ تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة في دولة الكويت وبمستوى دلالة إحصائية ($\alpha \leq 0.05$). وكما هو مبين في جدول (4ـ9).

جدول (4ـ9)

نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفروقات بين وجهات نظر أفراد عينة الدراسة حول مبادئ تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة في دولة الكويت

| | مصدر التباين S.O.V | مجموع المربعات SOS | درجات الحرية DF | متوسط مجموع المربعات MS | قيمة F المحسوبة | Sig* مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| مبادئ تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت | بين المجموعات | 6.069 | 2 | 3.034 | 10.837 | 0.000 |
| | داخل المجموعات | 39.199 | 140 | 0.280 | | |
| | المجموع | 45.267 | 142 | | | |

$\alpha \leq 0.05$

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول (4 ـــ 9) وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول مبادئ تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$). إذ كانت قيمة (F) المحسوبة دالة وبقيمة بلغت (10.837). وعليه ترفض الفرضية العدمية (الصفرية) (**$h_{O4\text{-}2}$**) وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على:

**وجود فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر الفئات المشمولة في عينة الدراسة (المديرين الماليين ؛ مدققي الحسابات الخارجيين ؛ والوسطاء الماليين في سوق الأوراق المالية) حول مبادئ تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت**

ولمعرفة مصدر الاختلاف حول مبادئ تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت فيما بين الفئات المشمولة بالدراسة، استخدم اختبار Scheffee للمقارنات البعدية بين المتوسطات الحسابية، للكشف عن مصدر هذا الاختلاف. وكما هو موضح بالجدول (4 ــ 10) تبين أن هناك اختلافاً ذا دلالة إحصائية حول مبادئ تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت بين المديرين الماليين والوسطاء الماليين بقيمة بلغت (0.60 *) وذلك لصالح المديرين الماليين بمتوسط حسابي بلغ (3.91) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي للوسطاء الماليين البالغ (3.31)؛ كما أن هناك اختلافاً ذا دلالة إحصائية حول مبادئ تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت بين المدققين الخارجيين والوسطاء الماليين بقيمة بلغت (0.50 *) وذلك لصالح المدققين الخارجيين بمتوسط حسابي بلغ (3.81) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي للوسطاء الماليين البالغ (3.31).

جدول (4ـــ10)

نتائج اختبار Scheffee للمقارنات البعدية بين المتوسطات الحسابية لمبادئ تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت

| الفئة | المتوسط | المديرين الماليين | المدققين الخارجيين | الوسطاء الماليين |
|---|---|---|---|---|
| | | 3.91 | 3.81 | 3.31 |
| المديرون الماليون | 3.91 | | | * 0.60 |
| المدققين الخارجيون | 3.81 | | | * 0.50 |
| الوسطاء الماليون | 3.31 | | | |

* عند مستوى دلالة إحصائية $(\alpha \leq 0.05)$

**الفرضية الفرعية الثالثة** $(HO_{4\text{-}3})$

لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر الفئات المشمولة في عينة الدراسة (المديرين الماليين ؛ مدققي الحسابات الخارجيين ؛ والوسطاء الماليين في سوق الأوراق المالية) حول معوقات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل التباين الأحادي ومن خلال الاحصاءة F لقيـــاس الاختلاف بين وجهات نظر أفراد عينة الدراسة (المديرين الماليين ؛ مدققي الحسابات الخارجيين ؛ والوسطاء الماليين في سوق الأوراق المالية) حول معوقات تطبيق نظم محاسبة الموارد البـــشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت وبمستوى دلالة إحصائية $(\alpha \leq 0.05)$. وكما مبـــين فـــي جدول (4ـــ11).

جدول (4ــ 11)

نتائج اختبار تحليل التباين الآحادي للفروقات بين وجهات نظر أفراد عينة الدراسة حول معوقات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت

| | مصدر التباين S.O.V | مجموع المربعات SOS | درجات الحرية DF | متوسط مجموع المربعات MS | قيمة F المحسوبة | Sig* مستوى الدلالة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| معوقات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت | بين المجموعات | 19.741 | 2 | 9.871 | 33.218 | 0.000 |
| | داخل المجموعات | 41.600 | 140 | 0.297 | | |
| | المجموع | 61.341 | 142 | | | |

$\alpha \leq 0.05$

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول (4ــ 11) وجود فرق ذي دلالة إحصائية حول معوقات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$). حيث كانت قيمة (F) المحسوبة دالة بقيمة بلغت (33.218). وعليه ترفض الفرضية العدمية (الصفرية) ($ho_{4-3}$) وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على:

**وجود فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر الفئات المشمولة في عينة الدراسة (المديرين الماليين ؛ مدققي الحسابات الخارجيين ؛ والوسطاء الماليين في سوق الأوراق المالية) حول معوقات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت**

ولمعرفة مصدر الاختلاف حول معوقات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت فيما بين الفئات المشمولة بالدراسة، استخدم اختبار Scheffee للمقارنات البعدية بين المتوسطات الحسابية، للكشف عن مصدر هذا الاختلاف. وكما هو موضح بالجدول (4ـــ12) وقد تبين أن هناك اختلافاً ذا دلالة إحصائية حول معوقات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت بين المديرين الماليين والوسطاء الماليين بقيمة بلغت (1.06 *) وذلك لصالح المديرين الماليين بمتوسط حسابي بلغ (4.00) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي للوسطاء الماليين البالغ (2.94)؛ كما أن هناك إختلافاً ذا دلالة إحصائية حول معوقات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت بين المدققين الخارجيين والوسطاء الماليين بقيمة بلغت (0.94 *) وذلك لصالح المدققين الخارجيين بمتوسط حسابي بلغ (3.88) بالمقارنة مع المتوسط الحسابي للوسطاء الماليين البالغ (2.94).

جدول (4ــ12)

نتائج اختبار Scheffee للمقارنات البعدية بين المتوسطات الحسابية لمعوقات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت

| الفئة | المتوسط | المديرين الماليين | المدققين الخارجيين | الوسطاء الماليين |
|---|---|---|---|---|
| | | 4.00 | 3.88 | 2.94 |
| المديرون الماليون | 4.00 | | | |
| المدققين الخارجيون | 3.88 | | | * 0.94 |
| الوسطاء الماليون | 2.94 | | | |

* عند مستوى دلالة إحصائية ($\alpha \leq 0.05$)

# الفصل الخامس

# النتائج والتوصيات

(5- 1): النتائج

(5- 2): التوصيات

## (5-1): النتائج

هدفت الدراسة إلى التعرف على مبررات ومبادئ ومعوقات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت، وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية:

1. التعرف على أهمية نظم المحاسبة على الموارد البشرية ومبررات تطبيقها في الشركات المساهمة بدولة الكويت.
2. التعرف على المبادئ والقواعد التي تحكم نظم المحاسبة على الموارد البشرية في حال تطبيقها في الشركات المساهمة بدولة الكويت.
3. استكشاف المعوقات التي قد تحول دون تطبيق نظم المحاسبة على الموارد البشرية في الشركات المساهمة بدولة الكويت.

وقد أثارت الدراسة جملة من التساؤلات وقدمت أيضا فرضيات، وتوصلت إلى عدة نتائج ساهمت في حل مشكلة الدراسة والإجابة عن تساؤلاتها وفرضياتها، ويحاول الباحث هنا الإشارة إلى أبرز هذه النتائج:

1. كان مستوى تأييد عينة الدراسة لمبررات تطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية في الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت بشكل عام متوسطاً. أما على مستوى الفئات المشمولة في عينة الدراسة فقد كانت فئة المديرين الماليين هي الأكثر تأييداً في حين كانت فئة الوسطاء الماليين هي الأقل تأييداً.

2. كما أن تأييد عينة الدراسة جميعها كوحدة واحدة للمبادئ والقواعد التي تحكم تطبيق النظام هو بشكل عام مرتفع. أما على مستوى الفئات المشمولة في عينة الدراسة فقد كانت فئة المديرين الماليين هي الأكثر تأييداً، في حين كانت فئة الوسطاء الماليين هي الأقل تأييداً.

3. ترى عينة الدراسة جميعها كوحدة واحدة بأن المعوقات التي تحول دون تطبيق هذا النظام في الشركات المساهمة في دولة الكويت هي بشكل عام مرتفعة. أما على مستوى الفئات المشمولة في عينة الدراسة فقد كانت فئة المديرين الماليين هي الأكثر تأييداً لوجود هذه المعوقات، في حين كانت فئة الوسطاء الماليين هي الأقل تأييداً.

4. وجود فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر الفئات المشمولة في عينة الدراسة (المديرين الماليين ومدققي الحسابات الخارجيين والوسطاء الماليين في سوق الأوراق المالية) حول كل من:

4 ـ 1. مبررات قيام الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت بتطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية.

4 ـ 2. واقعية المبادئ والقواعد التي يمكن الإسترشاد بها في تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية.

4 ـ 2. طبيعة المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام محاسبة الموارد البشرية.

وبشأن مصادر الاختلاف في وجهات نظر تلك الفئات حيال الأمور أعلاه كان المصدر الأهم هو الاختلاف القائم بين وجهات نظر كل من المديرين الماليين والمدققين الخارجيين من جهة ووجهة نظر مدققي الوسطاء الماليين من الجهة الأخرى.

ويعزو الباحث الاختلاف القائم بين وجهة نظر الوسطاء الماليين عن وجهة نظر المديرين الماليين والمدققين الخارجيين حول الأمور آنفة الذكر إلى أن الوسطاء الماليين ومن واقع ممارساتهم المهنية يكونون في الغالب أقل معرفة ودراية بالمشاكل التي تنشأ عن المعالجة المحاسبية للموارد البشرية سواء عند أعداد القوائم المالية للشركات المساهمة العامة أو لدى تدقيق تلك القوائم.

## (5-2): التوصيات

في ضوء النتائج التي كشفت عنها الدراسه، يوصي الباحث بما يلي :

1. أن تقوم الجهات المختصه بوضع المعايير المحاسبة مثل: (مجلس معايير المحاسبة الدولية) والمجاميع المهنية الأخرى بوضع معيار محاسبي خاص بالمعالجة المحاسبية للموارد البشريه في نواحي القياس والإفصاح، أو على الأقل تضمين معيار المحاسبي الدولي رقم (38) المختص بالموجودات غير الملموسة و المطبق حالياً ، فصلاً خاصاً لمعالجة الموارد البشرية باعتبارها من المكونات الهامة لتلك الموجودات وذلك على غرار ما يتضمنه ذلك المعيار من مواد خاصة لمعالجة الشهرة، ونفقات البحث و التطوير وغيرها .
2. تشجيع الشركات المساهمة العامة الكويتية على أن تسعى وبقدر الإمكان إلى تضمين نظمها المحاسبية القواعد الخاصة بتطبيق بعض الجوانب ذات الصلة بتكلفة الموارد البشرية مثل تلك المتعلقة بالاستقطاب، والتدريب وغيرها ممن يتطلب الرسملة وذلك وفقاً لأسلوب التكلفة Cost Method. مع تضمين الأعراف المحاسبية المنصوص عليها في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية

الصادرة عن تلك الشركات معلومات عن المعيار المتبع في التمييز بين ما يعالج كمصروف إيرادي من نفقات تلك الموارد وما يعالج منها كمصروف رأسمالي.

3. حث مكاتب التدقيق الكويتية التي تتولى مهمات فحص ومراجعة حسابات الشركات المساهمة العامة على تخصيص جزء من برنامج المراجعه لفحص نوعية الموارد البشرية التي توظفها تلك الشركات خصوصاً من يشغل منهم وظائف تنفيذية مهمة. مع الحرص على حث مجالس الإدارة في تلك الشركات على توفير المعلومات المناسبة للإفصاح عنهم في الإيضاحات الملحقة بالقوائم المالية المنشورة التي تصدرها تلك الشركات.

4. تشجيع الشركات المساهمة العامة الكويتية على توفير الفرص لتطوير وتنمية الموارد البشرية وذلك من خلال برامج تعليمية أو برامج تدريبية وورش متخصصة تعرفهم بأهمية رأس المال البشري باعتباره ركناً مهماً من أركان الاقتصاد المعرفي.

5. حث أقسام المحاسبة وغيرها من الأقسام الأخرى بكلية الأعمال في جامعه الكويت والجامعات والمعاهد العلمية الأخرى على تضمين خططها الدراسية مساقات (مقررات) متخصصه عن الاقتصاد المعرفي بشكل عام ورأس المال البشري بشكل خاص على أن يتم تضمين تلك المساقات المفاهيم و المبادئ ذات الصلة بالمحاسبة عن الموارد البشرية.

6. وللباحثين الآخرين ممن قد يتناولون بالبحث مستقبلاً في موضوع المحاسبة عن الموارد البشرية يوصي الباحث بإجراء دراسة أو أكثر يتم فيها تطبيق منهج البحث النوعي لحالة دراسية (Case Study) مجالها شركة مساهمة عامة يتم فيها تقييم مجموعة الموظفين العاملين في المراكز

التنفيذية باستخدام أي الأساليب المتعارف عليها في الفكر المحاسبي لمعالجة تكلفة الموارد البشرية التي عرض الباحث موجزاً عنها في الإطار النظري للدراسة الحالية.

# قائمة المراجع

**أولاً: المراجع العربية**

**ثانياً: المراجع الأجنبية**

## أولاً: المراجع العربية


1. آل أدم، يوحنا عبد، (1988)، "**محاسبة الموارد البشرية**"، مجلة الإدارة العامة، العدد الثامن والعشرون: 103 ـــ 136.

2. جابر، علي فاضل، (2007)، "تصميم نظام معلومات محاسبة الموارد البشرية في الوحدات الاقتصادية"، **بحث مقدم إلى الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك**: 1 – 33.

3. الجعيدي، سناء عبد الهادي، (2007)، "دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة: دراسة تحليلية تطبيقية"، **رسالة ماجستير غير منشورة**، جامعة غوة: فلسطين.

4. جمعة، كمال حسن، (2008)، "محاسبة الموارد البشرية: منهج جديد لقياس قيمة خدمات المورد البشري"، **مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة**، العدد الثامن عشر: 97 – 122.

5. الجندي، نهال احمد، (2005)، "قياس وتقييم رأس المال الفكري أحد المتطلبات الأساسية لتحديد قيمة المنشأة"، **مجلة المحاسبة والتأمين والإدارة**، جامعة القاهرة، العدد 65، السنة 44: 55 – 72.

6. حسبو، هشام، (1981)، "**الاتجاهات السلوكية في المحاسبة**"، مكتبة عين شمس، القاهرة.

7. حسن، عجلان، (2008)، "الاستثمار في رأس المال المعرفي بين وحدة القياس وإشكالية التكوين"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 18: 23 – 46.

8. حمادة، رشا، (2002)، "القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية: دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق "، **مجلة جامعة دمشق**، المجلد الثامن عشر، العدد الأول: 143 – 177.

9. الحيالي، وليد، (2004)، "**دراسات في المشاكل المحاسبية المعاصرة**"، الطبعة الاولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان: الاردن.

10. رزق، محمود عبد الفتاح إبراهيم، (2008)، " إطار مقترح لتحديد تكاليف الإفصاح والتقرير عن رأس المال المعرفي"، جامعة المنصورة، **ورقة عمل:** 1–27.

11. سالم، (2008)، "مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة في قطاع غزة" رسالة ماجستير غير منشورة، غزة/ فلسطين..

12. الساكني، سعد عبد الكريم، (2008)، "رأس المال الفكري والتحديات التي تواجه المحاسبين في قياسه"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 18: 123– 142.

13. الصفار، هادي رضا، (2009)، "**مبادئ المحاسبة المالية: القياس والاعتراف والإفصاح في التقارير المحاسبية**"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان: الأردن.

14. علي، رمضان محمد، (1997)، "**المحاسبة المتقدمة: دراسات في مشاكل محاسبية معاصرة**"، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان: الأردن.

15. فتوح، إبراهيم، (2000)، "مشكلات الاعتراف والقياس في المحاسبة عن الموارد البشرية"، **مجلة أربد للبحوث والدراسات**، المجلد 2، العدد 2: 21 ــ 53.

16. الفضل، مؤيد؛ ونور، عبد الناصر؛ والدوغجي، علي، (2002)، "**المشاكل المحاسبية المعاصرة**"، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان: الأردن.

17. محمد، صلاح الدين خضر، (2008)، "نحو إطار مقترح للمحاسبة عن الموارد البشرية القومية لدول الجامعة العربية"، جمهورية مصر العربية، **ورقة عمل**: 1−18.

18. مسعود، نوال عمارة، (2004)، "محاسبة الموارد البشرية"، **الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرض الإندماج في إقتصاد المعرفة والكفاءات البشرية**، كلية الحقوق والعولمة الاقتصادية، جامعة ورقلة، ورقة عمل، الجزائر 9 ــ 10 مارس.

19. مطر، محمد، (1982)، "المعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية في المشروع الاقتصادي"، مجلة العلوم الاجتماعية الصادرة عن جامعة الكويت، العدد الثالث، السنة العاشرة، أيلول / سبتمبر: 219−257.

20. مطر، محمد؛ والسويطي، موسى، (2008)، "التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس العرض الإفصاح"، **دار وائل للنشر والتوزيع**، عمان: الأردن.

21. الهيتي، خالد، (2003)، "**إدارة الموارد البشرية**"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان: الأردن.

## ثانياً: المراجع الاجنبية

1. Al Mamun, Syed Abdulla, (2009), "Human Resource Accounting (HRA) Disclosure of Bangladesh Companies and its Association with Corporate Characteristics", **BRAC University Journal**, Vol.VI, No.1:35-43.

2. American Accounting Association, (1973), "Report of the Committee on human Resource Accounting", **The Accounting Review**, Supplement, Vol.XLIX: 169-185.

3. Brummet, R.L., Flamholtz, E. and Pyle, W.C. (1968b), "Human resource measurement: a challenge for accountants", **The Accounting Review**, Vol. 43: 217-224.

4. Dawson, C. (1994), "The Use of Simulation Methodology to Explore Human Resource Accounting." **Management Decision**, Vol. 32, No. 7: 46-52.

5. Flamholtz, Eric, (2005), "Conceptualizing and measuring the economic value of human capital of the third kind: Corporate culture", **Journal of Human Resource Costing & Accounting**, Vol. 9, No. 2:78 - 93.

6. Flamholtz, Eric, (2004), "Should Your Organization Attempt to Value its human Resources", **California Management Review**, Vol.14, No.2: 40-45.

7. Flamholtz, Eric, (1971), "Stochastic Process wuth Service Reward", **The Accounting Review**,April: 253 -267.

8. Fredrikson, Jensv; Westphalen, Sven Age, (1998), "Human Resource Accounting: Interest and Confliets", Cedefop Panorama, A discussion Paper Prepard on behalf of CEDEFOP – European Center for the Development of Vocational Training", Online Available- Website: http://www.cedefop.gr.

9. Herman, Theeke, (2005), "A human resource accounting transmission: shifting from failure to a future", **Journal of Human Resource Costing & Accounting**, Vol. 9 No. 1: 40-59.

10. International Advances in Economic Research, (1999): 386-394.

11. Jaggi & Lau, (1975), "Valuation of Human Resources: A practical Model", **Cost and Management**: 29-34.

12. Kumar, 2002: 73 Kumar, Depak, (2002), “**Human Resource Planning**”, Excel Book, New Delhi press.

13. Nour, Abed Al- Naser & Agarwal & Shakir, (2002), “Human Resource Accounting (H.R.A.) Practices: A Suggested Model for Arithmetic Procedures". **Al-Balg,a Journal**, Vol. 9, No.1.

14. Porwal, L.S., (1993), “**Accounting Theory**”, Tata McGraw-Hill Publishing CO, New Delhi press.

15. Sekaran, Uma, (2003), "**Research Methods for Business**", John Wiley & Sons, U.S.A.

16. Soledad, Moya – Gutierrez, (1999), “Human Resource Accounting”, **Universitat Pompeu Fabra**—Spain: 386-394.

17. Tang, Tang, (2005), “Human Resource Replacement Cost-Measures and Usefulness”, **Cost Engineering**, Vol.47, No.1: 40-59.

18. Tiwari, Ravindra, (2006), “Human Resource Accounting: A New Dimension”, Online available at: http://ssrn.com/abstract=961570.

19. Toulson, Paul K & Dewe, Philip, (2004), “HR accounting as a measurement tool”, **Human Resource Management Journal**, Vol.14, No.2: 75-90.

20. Wang, X., Zhang, Z. & Wang, S, (2006), “Human Capital Accounting and the System of National Accounts Extension”, **Research and Practice in Human Resource Management**, Vol.14, No.1: 49-69.

# الملاحق

**أولاً: أداة الدراسة (الاستبانة)**

**ثانياً: الجداول الإحصائية لنتائج اختبار فرضيات الدراسة المعتمدة**

أولاً: أداة الدراسة (الاستبانة)

# استبانة بحث

## السيد / ة الفاضل / ة ................................. تحية طيبة

هذه الاستبانة أداة لجمع المعلومات الخاصة بالدراسة التي سيقدمها الباحث بعنوان **"تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة بدولة الكويت: المبررات ؛ المبادئ ؛ والمعوقات"**. وذلك من متطلبات التخرج للحصول على درجة الماجستير في تخصص المحاسبة من جامعة الشرق الأوسط. ونظراً لتزايد أهمية تقييم الموارد البشرية باعتبارها الجزء الأهم من مكونات راس المال المعرفي في المشروعات الاقتصادية عامة والشركات المساهمة منها على وجه الخصوص وكذلك نظراً لما لديكم من معرفة وخبرة تدركون بموجبها الأهمية القصوى التي لهذه الموارد في توفير المقومات اللازمة لنجاح واستمرارية تلك المشروعات، يرجو الباحث التكرم بمساعدته في إنجاز هذه الدراسة وذلك من خلال الإجابة عن الأسئلة التي تتضمنها الاستبانة بدقة وموضوعية تمكن من تحقيق الأهداف المرجوة من البحث. والباحث إذ يشكركم سلفاً على ما ستبذلونه من جهد، يؤكد لكم بأن المعلومات التي ستقدمونها ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

# الجزء الأول

## الخصائص الديمغرافية

### (1) المستوى التعليمي

| | | | |
|---|---|---|---|
| بكالوريوس | ☐ | دبلوم عال | ☐ |
| ماجستير | ☐ | دكتوراه | ☐ |
| أخرى | ☐ | | |

### (2) التخصص العلمي حسب الشهادة

| | | | |
|---|---|---|---|
| محاسبة | ☐ | إدارة أعمال | ☐ |
| إقتصاد | ☐ | علوم مالية ومصرفية | ☐ |
| حقوق | ☐ | أخرى | ☐ |

### (3) عدد سنوات الخدمة

| | | | |
|---|---|---|---|
| 5 سنوات فاقل | ☐ | 6 ـ 10 سنوات | ☐ |
| 10 ـ 15 سنة | ☐ | 15 ـ 20 سنة | ☐ |
| 20 سنة فأكثر | ☐ | | |

### (4) طبيعة العمل

| | | | |
|---|---|---|---|
| مدير مالي | ☐ | وسيط مالي | ☐ |
| مدقق خارجي | ☐ | | |

# الجزء الثاني

## أسئلة الاستبانة

**السؤال الأول: خاص بالإجابة عن السؤال الرئيس الأول للدراسة ونصه: "هل توجد مبررات لتطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت"**

**أرجو إبداء مدى تأييدك لهذه المبررات بوضع إشارة (✓) في الخانة المناسبة**

| ت | الفقرة | بدائل الإجابة | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | أؤيد بقوة | أؤيد | محايد | أعارض | أعارض بقوة |
| 1 | تعاظم النفقات المدفوعة في توظيف واستقطاب المديرين التنفيذيين وغيرهم في إدارة الشركات المساهمة. | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ |
| 2 | القبول المتصاعد لمفهوم رأس المال المعرفي والموارد البشرية في أدبيات المحاسبة وعالم الأعمال. | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ |
| 3 | النمو المضطرد في أنشطة الشركات المساهمة الخدمية مثل مكاتب المحاماة؛ والاستشارات الإدارية؛ وتدقيق الحسابات والتي تشكل الموارد البشرية فيها العنصر الرئيس من موجوداتها. | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ |
| 4 | تطبيق نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية في الشركة يوفر المعلومات المناسبة لتوفير عنصر الإفصاح والشفافية عن تكلفة ونوعية تلك الموارد في القوائم المالية المنشورة. | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ |
| 5 | تعاظم أهمية المعلومات الخاصة بالمحاسبة الاجتماعية التي تولي أهمية خاصة للمبالغ النقدية والمزايا العينية للموظفين باعتبارهم جزءاً رئيساً في تحديد القيمة الاقتصادية للشركة. | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ |
| 6 | تعاظم أهمية الحاكمية المؤسسية في إدارة وتقييم أداء الشركات المساهمة العامة. | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ |
| 7 | تطبيق نظام للمحاسبة على الموارد البشرية في الشركة يوفر معايير وأسس عادلة لتقييم أداء العاملين تستخدم في الترقية وتجديد العقود. | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ |
| 8 | تطبيق نظام للمحاسبة عن الموارد البشرية في الشركة يساهم في تصميم نظام متكامل للمعلومات فيها يجمع بين النظام المحاسبي والنظام الإداري. | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ |
| 9 | شيوع استخدام عقود الإيجارة طويلة الأجل للموظفين يبرر وجود نظام محاسبي للموارد البشرية. | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ |

**السؤال الثاني: خاص بالإجابة عن السؤال الرئيس الثاني للدراسة ونصه: "هل توجد مبادئ وقواعد تلزم لتطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت"**

**أرجو إبداء مدى تأييدك للمبادئ والقواعد التالية في المحاسبة عن الموارد البشرية بوضع إشارة (✓) في الخانة المناسبة**

| ت | الفقرة | بدائل الإجابة | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | أؤيد بقوة | أؤيد | محايد | أعارض | أعارض بقوة |
| 1 | استخدام أسلوب التكلفة التاريخية في قياس تكلفة الموارد البشرية للشركة. | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ |
| 2 | استخدام أسلوب التكلفة الاستبدالية في قياس تكلفة الموارد البشرية للشركة. | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ |
| 3 | استخدام أسلوب تكلفة أسلوب الفرصة البديلة في قياس تكلفة الموارد البشرية للشركة. | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ |
| 4 | رسملة النفقات المدفوعة في استقطاب الموظفين. | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ |
| 5 | رسملة النفقات المدفوعة في تدريب وتطوير وتنمية مهارات وخبرات الموظفين. | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ |
| 6 | رسملة المزايا العينية المقدمة للموظفين. | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ |
| 7 | رسملة مكافأة نهاية الخدمة المدفوعة للموظفين. | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ |
| 8 | الإفصاح في بند مستقل عن تكلفة الموارد البشرية كبند من بنود الأصول طويلة الأجل في الميزانية. | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ |
| 9 | وضع معيار محاسبي دولي خاص بمحاسبة الموارد البشرية. | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ |

**السؤال الثالث: خاص بالإجابة عن السؤال الرئيس الثالث للدراسة ونصه: " هل توجد معوقات لتطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت "**

**أرجو بيان رأيك في مدى واقعية المعوقات التالية بوضع إشارة ( ✓ ) في الخانة المناسبة**

| ت | الفقرة | بدائل الإجابة | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | أؤيد بقوة | أؤيد | محايد | أعارض | أعارض بقوة |
| 1 | لا يوجد للشركة المساهمة العامة حق ملكية قانوني على الموارد البشرية فيه تبرر معاملته كأصلاً من الأصول. | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ |
| 2 | نظراً لحالة عدم التأكد المحيطة بمستقبل الشركة ونشاطها الاقتصادي يصبح من الصعب قياس المنافع او الخدمات المستقبلية من مواردها البشرية التي تبرر معالجتها كأصلاً من الأصول . | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ |
| 3 | ارتفاع معدل دوران الموظفين في الشركات المساهمة العامة يجعل من الصعب تقدير أعمارهم الإنتاجية التي تلزم رسملة نفقاتهم. | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ |
| 4 | لا يوجد سوق متخصص لتبادل القوى العاملة في الشركة وهو الشرط اللازم لتحديد القيمة العادلة للموارد البشرية فيها. | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ |
| 5 | لا يمكن توفير عنصر الموضوعية في قياس تكلفة الموارد البشرية لأن قياس هذه التكلفة يتم بموجب أساليب معقدة لا تتوفر في معظم الشركات المساهمة العامة. | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ |
| 6 | لا يجوز من الناحية الإنسانية عرض الموارد البشرية في قائمة المركز المالي لأنها كائنات حية ليست جامدة كالآلات والمباني. | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ |
| 7 | إن الإفصاح عن القيم النقدية للموظفين في القوائم المالية يزيد من حمى الحسد والبغضاء فيما بينهم. | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ |

## ثانياً: الجداول الإحصائية لنتائج اختبار فرضيات الدراسة المعتمدة

**HO1:** لا توجد مبررات لتطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت.

**One-Sample Statistics**

| | N | Mean | Std. Deviation | Std. Error Mean |
|---|---|---|---|---|
| SumA | 143 | 3.2867 | .73400 | .06138 |

**One-Sample Test**

| | Test Value = 3 | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | Lower | Upper |
| SumA | 4.671 | 142 | .000 | .28671 | .1654 | .4081 |

**HO2:** لا توجد مبادئ وقواعد تلزم لتطبيق نظام المحاسبة على الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت.

**One-Sample Statistics**

| | N | Mean | Std. Deviation | Std. Error Mean |
|---|---|---|---|---|
| SumB | 143 | 3.7723 | .56461 | .04722 |

**One-Sample Test**

| | Test Value = 3 | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | Lower | Upper |
| SumB | 16.358 | 142 | .000 | .77234 | .6790 | .8657 |

**$HO_3$:** لا توجد معوقات لتطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت.

**One-Sample Statistics**

| | N | Mean | Std. Deviation | Std. Error Mean |
|---|---|---|---|---|
| SumC | 143 | 3.7832 | .65725 | .05496 |

**One-Sample Test**

| | Test Value = 3 | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | 95% Confidence Interval of the Difference | |
| | t | df | Sig. (2-tailed) | Mean Difference | Lower | Upper |
| SumC | 14.250 | 142 | .000 | .78322 | .6746 | .8919 |

**الفرضية الفرعية الأولى ($HO_{4-1}$)**

لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر الفئات المشمولة في عينة الدراسة (المديرين الماليين ؛ مدققي الحسابات الخارجيين ؛ والوسطاء الماليين في سوق الأوراق المالية) حول مبررات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت.

**Descriptives**

SumA

| | N | Mean | Std. Deviation | Std. Error | 95% Confidence Interval for Mean | | Minimum | Maximum |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | Lower Bound | Upper Bound | | |
| 1.00 | 60 | 3.6685 | .54182 | .06995 | 3.5286 | 3.8085 | 2.44 | 5.00 |
| 2.00 | 60 | 3.1093 | .49542 | .06396 | 2.9813 | 3.2372 | 1.89 | 4.11 |
| 3.00 | 23 | 2.7536 | 1.11864 | .23325 | 2.2699 | 3.2374 | 1.11 | 4.44 |
| Total | 143 | 3.2867 | .73400 | .06138 | 3.1654 | 3.4081 | 1.11 | 5.00 |

**ANOVA**

SumA

| | Sum of Squares | df | Mean Square | F | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|
| Between Groups | 17.172 | 2 | 8.586 | 20.260 | .000 |
| Within Groups | 59.332 | 140 | .424 | | |
| Total | 76.504 | 142 | | | |

**Multiple Comparisons**

Dependent Variable: SumA
Scheffe

| (I) Code | (J) Code | Mean Difference (I-J) | Std. Error | Sig. | 95% Confidence Interval | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | Lower Bound | Upper Bound |
| 1.00 | 2.00 | .55926* | .11886 | .000 | .2652 | .8533 |
| | 3.00 | .91490* | .15965 | .000 | .5199 | 1.3099 |
| 2.00 | 1.00 | -.55926* | .11886 | .000 | -.8533 | -.2652 |
| | 3.00 | .35564 | .15965 | .087 | -.0394 | .7506 |
| 3.00 | 1.00 | -.91490* | .15965 | .000 | -1.3099 | -.5199 |
| | 2.00 | -.35564 | .15965 | .087 | -.7506 | .0394 |

*. The mean difference is significant at the .05 level.

**الفرضية الفرعية الثانية** ($HO_{4-2}$)

لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر الفئات المشمولة في عينة الدراسة (المديرين الماليين ؛ مدققي الحسابات الخارجيين ؛ والوسطاء الماليين في سوق الأوراق المالية) حول مبادئ تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت.

**Descriptives**

SumB

| | N | Mean | Std. Deviation | Std. Error | 95% Confidence Interval for Mean Lower Bound | 95% Confidence Interval for Mean Upper Bound | Minimum | Maximum |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 1.00 | 60 | 3.9111 | .43387 | .05601 | 3.7990 | 4.0232 | 2.56 | 5.00 |
| 2.00 | 60 | 3.8093 | .43689 | .05640 | 3.6964 | 3.9221 | 3.00 | 4.67 |
| 3.00 | 23 | 3.3140 | .87467 | .18238 | 2.9358 | 3.6922 | 1.67 | 5.00 |
| Total | 143 | 3.7723 | .56461 | .04722 | 3.6790 | 3.8657 | 1.67 | 5.00 |

**ANOVA**

SumB

| | Sum of Squares | df | Mean Square | F | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|
| Between Groups | 6.069 | 2 | 3.034 | 10.837 | .000 |
| Within Groups | 39.199 | 140 | .280 | | |
| Total | 45.267 | 142 | | | |

**Multiple Comparisons**

Dependent Variable: SumB
Scheffe

| (I) Code | (J) Code | Mean Difference (I-J) | Std. Error | Sig. | 95% Confidence Interval Lower Bound | 95% Confidence Interval Upper Bound |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1.00 | 2.00 | .10185 | .09661 | .575 | -.1372 | .3409 |
| | 3.00 | .59710* | .12977 | .000 | .2760 | .9182 |
| 2.00 | 1.00 | -.10185 | .09661 | .575 | -.3409 | .1372 |
| | 3.00 | .49525* | .12977 | .001 | .1742 | .8163 |
| 3.00 | 1.00 | -.59710* | .12977 | .000 | -.9182 | -.2760 |
| | 2.00 | -.49525* | .12977 | .001 | -.8163 | -.1742 |

*. The mean difference is significant at the .05 level.

**الفرضية الفرعية الثالثة** ($HO_{4-3}$)

لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين وجهات نظر الفئات المشمولة في عينة الدراسة (المديرين الماليين ؛ مدققي الحسابات الخارجيين ؛ والوسطاء الماليين في سوق الأوراق المالية) حول معوقات تطبيق نظم محاسبة الموارد البشرية في الشركات المساهمة في دولة الكويت.

**Descriptives**

SumC

| | N | Mean | Std. Deviation | Std. Error | 95% Confidence Interval for Mean | | Minimum | Maximum |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | Lower Bound | Upper Bound | | |
| 1.00 | 60 | 4.0048 | .43535 | .05620 | 3.8923 | 4.1172 | 3.00 | 5.00 |
| 2.00 | 60 | 3.8833 | .52307 | .06753 | 3.7482 | 4.0185 | 2.43 | 4.86 |
| 3.00 | 23 | 2.9441 | .80552 | .16796 | 2.5958 | 3.2924 | 1.14 | 4.57 |
| Total | 143 | 3.7832 | .65725 | .05496 | 3.6746 | 3.8919 | 1.14 | 5.00 |

**ANOVA**

SumC

| | Sum of Squares | df | Mean Square | F | Sig. |
|---|---|---|---|---|---|
| Between Groups | 19.741 | 2 | 9.871 | 33.218 | .000 |
| Within Groups | 41.600 | 140 | .297 | | |
| Total | 61.341 | 142 | | | |

**Multiple Comparisons**

Dependent Variable: SumC
Scheffe

| (I) Code | (J) Code | Mean Difference (I-J) | Std. Error | Sig. | 95% Confidence Interval | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | Lower Bound | Upper Bound |
| 1.00 | 2.00 | .12143 | .09952 | .477 | -.1248 | .3677 |
| | 3.00 | 1.06066* | .13368 | .000 | .7299 | 1.3914 |
| 2.00 | 1.00 | -.12143 | .09952 | .477 | -.3677 | .1248 |
| | 3.00 | .93923* | .13368 | .000 | .6085 | 1.2700 |
| 3.00 | 1.00 | -1.06066* | .13368 | .000 | -1.3914 | -.7299 |
| | 2.00 | -.93923* | .13368 | .000 | -1.2700 | -.6085 |

*. The mean difference is significant at the .05 level.